Código Fiscal de la Federación

tax editores

Aplicación práctica de los principios básicos fiscales y de las obligaciones y derechos de los contribuyentes

Dr. Rigoberto Reyes Altamirano

tax
editores

PRIMERA EDICION 2015
SEGUNDA EDICION 2018

Tax Editores Unidos, SA de CV.

Iguala 28, Col. Roma Sur,

CP. 06760. México, D.F.

Tel. y Fax: 52 65 14 00 y/o 80 00 95 00

www.tax.com.mx

e-mail: tax@tax.com.mx

Prohibida la reproducción total o parcial de esta obra sin el permiso por escrito de sus editores.

Derechos reservados © conforme a la ley por:

Lic. Rigoberto Reyes Altamirano.

Av. Vallarta 3233 Loc. 6 Zona G.

Col. Vallarta Poniente

Plaza Exhimoda Guadalajara, Jalisco.

Guadalajara, Jalisco.

CP. 44110.

El contenido de este libro expresa la opinión de los autores sin que tenga que coincidir –

necesariamente– con el punto de vista de los editores.

Esta obra no crea derechos ni establece obligaciones distintos a los contenidos en las disposiciones fiscales.

ISBN 978-607-629-249-5

CONTENIDO

Dedicatoria

Abreviaturas

Introducción

CAPITULO I. PRINCIPIOS BASICOS FISCALES

1.- La jerarquía normativa de la CPEUM y los tratados internacionales en materia de derechos humanos

1.1.- La jerarquía entre tratados internacionales y leyes federales

1.2.- Las fuentes del Derecho Fiscal

1.2.1.- Los tratados internacionales como fuentes del Derecho Fiscal

1.2.1.1.- Los Convenios para evitar la doble tributación (CEDT)

1.2.1.2.- Los TLC celebrados por México

1.2.2.- La Ley Fiscal

1.2.2.1.- Las normas sustantivas y las normas adjetivas o de procedimiento en materia fiscal

1.2.2.2.- La retroactividad en la norma tributaria

1.2.2.3.- La no aplicación retroactiva de las normas fiscales que beneficien a los contribuyentes cuando se refieran a situaciones diferentes a las infracciones y multas fiscales

1.2.2.4.- La aplicación retroactiva de las normas fiscales que beneficien a los contribuyentes cuando se refieran a las infracciones y multas fiscales

1.2.3.- El Decreto Ley en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias al comercio exterior

1.2.4.- El reglamento

1.2.4.1.- Principios del reglamento

1.2.5.- Las reglas de carácter general en materia fiscal, de comercio exterior y de facilidades administrativas

1.2.5.1.- La Miscelánea Fiscal (MISFIS)

1.2.5.2.- La Miscelánea de Comercio Exterior (MISCEX)

1.2.5.3.- La resolución de facilidades administrativas

1.2.6.- La jurisprudencia

1.2.6.1.- La jurisprudencia de constitucionalidad y la jurisprudencia de legalidad y la declaratoria general de inconstitucionalidad

CAPITULO II. LOS METODOS DE INTERPRETACION FISCALES, LA SUPLETORIEDAD, EL FRAUDE A LA LEY, LA SIMULACION Y LAS ECONOMIAS DE OPCION

2.- La interpretación de las normas fiscales

2.1.- Los métodos de interpretación jurídica

2.2.- La interpretación de la norma fiscal y el principio *pro homine*

2.3.- Antinomias en materia fiscal

2.3.1.- Entre normas de diferente rango o jerarquía

2.3.2.- Entre normas posteriores y anteriores

2.3.3.- Entre normas especiales y generales

2.4.- Aplicación estricta de la Norma Fiscal

2.5.- La supletoriedad

2.5.1.- Reglas de aplicación

2.6.- Situaciones especiales por desviaciones en la interpretación de la Norma Fiscal que pueden considerarse irregulares

2.6.1.- Fraude a la Ley

2.6.2.- La simulación

2.7.- Las economías de opción

2.8.- Los criterios no vinculativos del Anexo 3, MISFIS2018, ¿presumen conductas que constituyen Fraude a la ley, o simulación o economías de opción?

CAPITULO III. LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS CONTRIBUCIONES

3.- Los elementos básicos de las contribuciones

3.1.- Sujeto activo

3.1.1.- Sujeto activo de la imposición

3.1.2.- Sujeto activo de la relación tributaria

3.1.2.1.- Las entidades federativas en la relación tributaria federal

3.2.- Sujeto pasivo o deudor

3.2.1.- ¿Pueden ser sujetos pasivos las denominadas unidades económicas?

3.2.2.- ¿Los incapacitados legalmente pueden ser sujetos pasivos?

3.3.- Los sujetos pasivos con responsabilidad directa y solidaria

3.3.1.- Con responsabilidad directa

3.3.1.1.- Responsabilidad directa con efectos limitados

3.3.2.- Con responsabilidad solidaria

3.3.2.1.- Clasificación del responsable solidario

3.3.3.- El contribuyente de derecho y el contribuyente de hecho

3.4.- Elementos vinculantes con el sujeto pasivo

3.4.1.- Residencia fiscal

3.4.1.1.- La residencia fiscal en los Modelos de convenio para evitar la doble tributación (MOCDE)

3.4.2.- Domicilio fiscal

3.5.- El hecho imponible

3.5.1.- El territorio como ámbito espacial del hecho imponible

3.5.2.- El ejercicio fiscal como ámbito temporal del hecho imponible

3.5.3.- La no causación de la contribución

3.5.4.- La exención tributaria

3.5.4.1.- La exención tributaria debe estar prevista en ley

3.5.4.2.- La interpretación del artículo 39, CFF, en torno a la exención tributaria

3.6.- Momento de causación

3.6.1.- El flujo de efectivo y el devengo

3.7.- Base gravable

3.7.1.- Las deducciones

3.7.2.- El acreditamiento

3.7.3.- Los incrementables y no incrementables en el IGI

3.8.- Tasa o tarifa

3.8.1.- Las tasas fijas en las contribuciones

3.8.2.- Las tarifas en las contribuciones

3.9.- Epoca de pago

3.9.1.- El contrabando en la omisión del pago de contribuciones al comercio exterior o de cuotas compensatorias

3.9.2.- La defraudación fiscal en la omisión del pago de contribuciones internas

CAPITULO IV. LAS CONTRIBUCIONES, SUS ACCESORIOS Y LOS INGRESOS PUBLICOS NO TRIBUTARIOS

4.- La obligación de contribuir al gasto público

4.1.- Los impuestos

4.1.1.- Los impuestos directos e indirectos

4.1.2.- La incidencia, traslación y la percusión en los impuestos indirectos

4.1.3.- Principales impuestos en el Sistema Tributario Mexicano

4.2.- Los derechos

4.2.1.- Clasificación de los derechos

4.3.- La contribución de mejoras por obra pública de infraestructura hidráulica

4.4.- Las aportaciones de seguridad social

4.4.1.- Como contribución

4.4.2.- Las cuotas obrero patronales a pagar en el IMSS

4.4.3.- Cuotas al INFONAVIT

4.5.- La actualización de las contribuciones

4.6.- Los accesorios de las contribuciones

4.6.1.- Los recargos

4.6.2.- La indemnización del 20% por cheque presentado en tiempo y no pagado

4.6.3.- Las multas fiscales

4.6.3.1.- Las directrices del artículo 76, CFF, en las multas de fondo

4.6.3.2.- Algunos beneficios fiscales en torno a las multas fiscales

4.6.3.3.- Lineamientos relevantes de la SCJN en torno a las multas fiscales

4.6.4.- Los gastos de ejecución

4.7.- Los ingresos públicos no tributarios

4.7.1.- Los aprovechamientos

4.7.2.- Los productos o precios públicos

CAPITULO V. LOS DEBERES FORMALES DEL CONTRIBUYENTE

5.- Los deberes formales del contribuyente

5.1.- El deber de inscripción en el RFC

5.1.1.- Avisos de inscripción que deben presentarse

5.1.2.- Otros avisos que deben presentarse derivados de la inscripción al RFC

5.1.3.- La infracción y sanción relacionada con el RFC

5.1.4.- El delito relacionado con la falta de inscripción en el RFC

5.2.- El deber de llevar contabilidad

5.2.1.- Las reglas para llevar contabilidad

5.2.2.- El deber de ingresar mensualmente la información electrónica de la contabilidad a la página del SAT

5.2.3.- Infracciones y sanciones relacionadas con la contabilidad

5.2.4.- El delito relacionado con la contabilidad

5.3.- El deber de expedir y recabar comprobantes fiscales

5.3.1.- Requisitos de los comprobantes fiscales

5.3.1.1.- Los comprobantes con el público en general

5.3.2.- No deducibilidad, ni acreditamiento, cuando los comprobantes adolezcan de requisitos fiscales

5.3.3.- Facultades para presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes

5.3.4.- Infracciones y sanciones relacionadas con los comprobantes fiscales

5.3.5.- El delito fiscal relacionado con los comprobantes fiscales

5.4.- El deber de presentar declaraciones

5.4.1.- Declaraciones para el pago de contribuciones

5.4.2.- Declaraciones complementarias.

5.4.3.- Infracciones y sanciones relacionadas con la presentación de declaraciones

5.4.4.- Delito relacionado con la presentación de declaraciones

5.5.- Otros deberes de los contribuyentes

5.5.1.- Información de operaciones del contribuyente

5.5.2.- Presentación de dictamen de estados financieros

5.5.2.1.- Contribuyentes que pueden optar por su presentación

5.5.3.- El Padrón de Importadores y de Importadores de Sectores Específicos

5.5.3.1.- Procedimiento para la inscripción

5.5.4.- El Padrón de Exportadores Sectorial

CAPITULO VI. EL DERECHO A LA INFORMATICA EN LAS OBLIGACIONES Y DEBERES DEL CONTRIBUYENTE Y EN LAS ACTUACIONES FISCALES

6.- La informática en las operaciones con la administración tributaria

6.1.- La Firma electrónica avanzada (FIEL)

6.1.1.- Principios rectores de la firma electrónica avanzada

6.1.2.- Algunos derechos o deberes fiscales que requieren el uso de la FIEL

6.2.- El certificado de la FIEL o certificado del sello digital para demostrar el vínculo entre el firmante y la FIEL

6.2.1.- La contraseña

6.2.2.- Vigencia de los certificados de la FIEL o de los sellos digitales

6.2.3.- Requisitos de validez de los certificados de firma electrónica avanzada

6.2.4.- Causales para dejar sin efectos los certificados

6.3.- Los documentos y sellos digitales

6.3.1.- Documentos digitales y electrónicos en materia aduanera

6.4.- El buzón tributario

6.4.1.- Su finalidad

6.4.2.- Procedimiento de consulta del buzón

6.4.3.- Efectos fiscales

6.4.4.- Entrada en vigor

CAPITULO VII. LAS FACULTADES DE FISCALIZACION DE LA AUTORIDAD FISCAL

7.- Los actos de fiscalización de la autoridad

7.1.- La visita domiciliaria

7.1.1.- La orden de visita

7.1.2.- Requisitos constitucionales y legales de la orden

7.1.3.- Procedimiento para llevar a cabo la visita domiciliaria genérica

7.1.4.- Reglas adicionales que se deben cumplir para llevar a cabo la visita domiciliaria genérica

7.1.5.- La reposición del procedimiento de la visita domiciliaria

7.2.- La visita domiciliaria para casos específicos

7.2.1.- Tipos de visitas domiciliarias

7.2.2.- El procedimiento de revisión de la visita domiciliaria específica

7.2.3.- Comparativo del procedimiento de la visita domiciliaria específica y la genérica

7.2.4.- La facultad para la toma de muestras en una visita domiciliaria genérica o específica

7.3.- La revisión de escritorio

7.3.1.- El oficio de observaciones

7.4.- Obligación de la autoridad fiscalizadora de informar al contribuyente o a su representante legal y a los órganos de dirección, de las incidencias encontradas en la auditoría

7.5.- Plazos para concluir la visita domiciliaria genérica (artículos 44 y 46,

CFF) y la revisión de escritorio (artículo 48, CFF)

7.6.- Supuestos para suspender el plazo de conclusión de la visita domiciliaria genérica (artículos 44 y 46, CFF) y la revisión de escritorio (artículo 48, CFF)

7.7.- El derecho a la no autoincrimación en los actos de fiscalización y el criterio de la SCJN

7.8.- Revisión electrónica

7.9.- La revisión de dictamen de estados financieros

7.9.1.- Procedimiento para llevarla a cabo

7.10.- Plazo para determinar en cantidad líquida las obligaciones encontradas con motivo del ejercicio de las facultades de fiscalización

7.11.- La fiscalización coordinada de las contribuciones federales de acuerdo con los Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal (CCAFF)

7.11.1.- Los impuestos federales y actos que se autorizan a fiscalizar

7.11.2.- Actos de fiscalización autorizados para ejercer sobre contribuciones federales y contribuyentes que se excluyen de los actos de comprobación de las entidades federativas

7.11.3.- Contribuyentes excluidos de la fiscalización que realicen las entidades federativas.

7.11.4.- Incentivos económicos que se otorgan a las entidades federativas por los actos de fiscalización realizados.

CAPITULO VIII. LAS MEDIDAS DE APREMIO Y CAUTELARES, LOS ACTOS DE CLAUSURA, LA DETERMINACION PRESUNTIVA Y LAS FACULTADES PARA DETERMINAR EN CANTIDAD LIQUIDA LAS OBLIGACIONES FISCALES Y LA CADUCIDAD DE FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL

8.- Facultades diversas de las autoridades fiscales

8.1.- Las medidas de apremio

8.1.1.- Particularidades de su aplicación

8.1.2.- El aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente o responsable solidario, respecto de los actos, solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a éstos

8.2.- Las medidas cautelares que puede aplicar la autoridad fiscal

8.2.1.- Para obligar a presentar declaraciones, avisos o documentos omitidos

8.2.2.- Particularidades de las medidas cautelares del artículo 41, CFF

8.2.3.- El embargo precautorio

8.3.- La clausura de negociaciones en materia fiscal

8.3.1.- Supuestos para que proceda

8.4.- La determinación presunta

8.4.1.- Causales para la determinación presuntiva de la utilidad fiscal o del remanente distribuible de las personas morales con fines no lucrativos o de los ingresos o de valor de actos o actividades

8.4.2.- Determinación presuntiva de las contribuciones que debieron haberse retenido o enterado

8.4.3.- Los coeficientes de utilidad para la determinación de la utilidad fiscal del contribuyente a que se refiere la LISR

8.4.4.- Causales para la determinar presuntivamente el precio de adquisición o de enajenación de bienes, con el fin de modificar la utilidad o pérdida fiscal

8.4.5.- Presunción de operaciones para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o de activos por los que se deban pagar contribuciones

8.4.6.- Presunción de enajenación de bienes y del importe de la enajenación, por omitir el registro de adquisiciones en la contabilidad

8.4.7.- Presunción de ingresos o de valor de actos o actividades al no comprobarse por el periodo objeto de revisión, aplicando la

reconstrucción de operaciones

8.4.8.- Presunción de realización de operaciones realizadas por el contribuyente, con base en operaciones realizados por terceros relacionados con éste

8.5.- La facultad para determinar en cantidad líquida las contribuciones

8.5.1.- La autofijación por el contribuyente

8.5.2.- La determinación sobre base cierta

8.6.- La caducidad y el plazo para que se configure

8.6.1.- Los plazos para el cómputo de la Caducidad

8.6.2.- La suspensión de la caducidad

8.6.3.- La extensión del plazo de la caducidad

CAPITULO IX. LOS CREDITOS FISCALES, LA CANCELACION DE LOS CREDITOS FISCALES Y LAS FORMAS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

9.1.- El crédito fiscal

9.1.1.- Cómo se integran los créditos fiscales

9.1.2.- Crédito fiscal exigible

9.1.3.- El crédito fiscal ejecutable

9.2.- La cancelación de créditos fiscales

9.2.1.- Cancelación por incosteabilidad en el cobro

9.2.2.- Cancelación por insolvencia del deudor

9.2.3.- Cancelación por imposibilidad práctica de cobro

9.2.4.- Por extinción de créditos fiscales de entidades paraestatales

9.3.- Las formas de extinguir la obligación tributaria

9.3.1.- El pago de contribuciones

9.3.1.1.- El pago en especie de las contribuciones

9.3.2.- El pago en parcialidades o diferido

9.3.2.1.- Los requisitos para tener derecho a la autorización para el pago en parcialidades o diferido

9.3.2.2.- Procedimiento para calcular los pagos parciales o diferidos

9.3.2.3.- Supuestos en los que no procede la autorización del pago a plazos o diferido

9.3.2.4.- Revocación de la facilidad administrativa

9.3.3.- La compensación

9.3.3.1.- Concepto de compensación

9.3.3.2.- El aviso para que opere la compensación

9.3.3.3.- La compensación de oficio

9.3.3.4.- Otras modalidades en la compensación

9.3.4.- La prescripción

9.3.4.1.- Antecedentes

9.3.4.2.- Forma de configurarse la prescripción de créditos fiscales

9.3.4.3.- La interrupción de la prescripción

9.3.4.4.- La suspensión del plazo de la prescripción

9.3.5.- La condonación

9.3.5.1.- Particularidades de la condonación fiscal

9.3.5.2.- La condonación del párrafo penúltimo del artículo 21, CFF

9.3.5.3.- La condonación de multas del artículo 74, CFF

9.3.5.4.- La condonación de créditos fiscales con motivo de concurso mercantil del artículo 146-B, CFF

9.3.5.5.- La condonación prevista en la LIF

CAPITULO X. LA ASISTENCIA MUTUA EN EL COBRO DE CREDITOS PROVENIENTES DEL EXTRANJERO, LA

CONCURRENCIA EN EL COBRO DE LOS CREDITOS FISCALES, LAS FACULTADES ECONOMICO COACTIVAS DE LA AUTORIDAD FISCAL (COBRANZA) Y LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL

10.- La asistencia mutua en el cobro de créditos provenientes del extranjero

10.1.- La concurrencia en el cobro de créditos fiscales

10.1.1.- Entre el fisco federal y los fiscos locales

10.1.2.- Entre el fisco federal y los fiscos locales actuando como autoridad fiscal federal de acuerdo a los CCAFF y con los organismos descentralizados que sean competentes para cobrar contribuciones de carácter federal

10.1.3.- Entre el fisco federal y otros acreedores

10.2.- El ejercicio de las facultades económico coactivas

10.2.1.- Requerimiento de pago

10.2.2.- Embargo de bienes

10.2.2.1.- Bienes legalmente inembargables

10.2.3.- Inmovilización de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito

10.2.4.- La intervención de negociaciones

10.2.4.1.- El interventor con cargo a la caja

10.2.4.2.- El interventor administrador

10.2.4.2.1.- Obligaciones del interventor administrador

10.2.5.- Valuación de bienes

10.2.6.- Remate

10.2.6.1.- Subasta por medios electrónicos

10.2.6.2.- Enajenación fuera de subasta

10.2.6.3.- Requisitos para el remate

10.2.7.- Adjudicación

10.3.- La garantía del interés fiscal

10.3.1.- Las formas de garantía del interés fiscal

10.3.1.1.- El depósito en dinero

10.3.1.2.- Carta de crédito

10.3.1.3.- La cuenta de garantía del interés fiscal

10.3.1.4.- La prenda o hipoteca

10.3.1.5.- La fianza

10.3.1.6.- Obligación asumida por tercero

10.3.1.7.- Embargo en vía administrativa

10.3.1.8.- Títulos valor o cartera de créditos

10.3.1.9.- Los saldos a favor como forma de garantía del interés fiscal

10.3.2.- Supuestos en que es necesario otorgar garantía del interés fiscal

10.3.3.- El plazo adicional para garantizar el crédito fiscal una vez que se resolvió el recurso administrativo

CAPITULO XI. LOS DERECHOS FORMALES DEL CONTRIBUYENTE

11.- Los derechos formales del contribuyente

11.1.- Los derechos formales contenidos en el CFF

11.1.1.- Principio a que no se determinen contribuciones dos veces, por la misma causa en la visita domiciliaria

11.1.1.1.- Excepción al principio que no se determinen contribuciones dos veces, por la misma causa, en la revisión de escritorio

11.1.2.- Derecho a que no se practique una visita domiciliaria sin una orden escrita

11.1.3.- Derecho a que se concluya anticipadamente una visita domiciliaria, cuando el contribuyente se encuentre dictaminado o esté

obligado a presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales

11.1.4.- Derecho a la protección de datos personales, en materia fiscal

11.1.4.1.- La difusión de datos de contribuyentes considerados incumplidores como excepción al secreto fiscal

11.1.5.- Derecho a la reconsideración administrativa

11.1.6.- Derecho a que se cancelen requerimientos derivados de avisos o declaraciones presuntamente omitidos

11.2.- Los contenidos en la LFEDECON

11.2.1.- Derecho a que las actuaciones sean las menos onerosas para el contribuyente

11.2.2.- Derecho a que se le indique el plazo, la autoridad y el medio defensa a interponer

11.3.- Los contenidos en la LPRODECON

11.3.1.- La naturaleza jurídica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON)

11.3.2.- Recibir, asesoría y consulta, por solicitud que le presenten los contribuyentes en relación con actos de las autoridades fiscales federales

11.3.3.- Derecho a ser representado gratuitamente en la interposición de recursos administrativos y en el juicio fiscal ante el TFJA

11.3.4.- Derecho a presentar quejas y reclamaciones, cuando se sientan afectados por actos de las autoridades fiscales federales

11.3.5.- Derecho a obtener un acuerdo conclusivo en los procesos de revisión fiscal con intervención de PRODECON

11.3.5.1.- Particularidades del acuerdo conclusivo

11.4.- Derechos contenidos en otros ordenamientos

11.4.1.- Derecho a la Indemnización cuando se cometa falta grave en perjuicio del contribuyente

CAPITULO XII. EL DERECHO DE PETICION EN MATERIA

FISCAL

12.- El artículo 8o. CPEUM y el derecho de petición

12.1.- Derecho a la formulación de consulta fiscales

12.1.1.- Los requisitos para formular la consulta

12.1.2.- La consulta en materia de precios de transferencia

12.1.3.- Las consultas en materia aduanera

12.1.3.1.- En materia de la clasificación arancelaria de las mercancías

12.1.3.2.- En materia de la determinación del valor en aduana

12.1.4.- Supuestos en que no es obligatoria la respuesta recaída a la consulta

12.2.- Derecho a la devolución de contribuciones y cantidades pagadas indebidamente

12.2.1.- Requerimiento de información y documentos

12.2.2.- La devolución y el ejercicio de las facultades de fiscalización

12.2.3.- Plazo para resolver las solicitudes de la devolución

12.2.4.- Las recomendaciones sistémicas PRODECON por la tardanza en la devolución

12.2.5.- Mecanismos para el reintegro de las cantidades solicitadas

12.2.6.- Prescripción de las cantidades con derecho a devolución o de los saldos a favor

12.2.7.- Algunos formatos para la solicitud de la devolución

CAPITULO XIII. EL ACTO ADMINISTRATIVO Y LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA FISCAL

13.- El acto administrativo

13.1.- Requisitos de emisión del acto administrativo fiscal

13.1.2.- El silencio administrativo en sentido favorable es un acto administrativo presunto

13.2.- La negativa ficta

13.3.- La presunción de validez del acto administrativo

13.4.- Los vicios del acto administrativo y su extinción

13.4.1.- Vicios del acto administrativo

13.4.2.- Las causas de extinción del acto administrativo

13.5.- La resolución favorable al contribuyente

13.5.1.- Forma en que se puede constituir la resolución favorable

13.5.2.- Las resoluciones favorables y el procedimiento para revocarlas o anularlas

13.6.- La notificación del acto administrativo en materia fiscal

13.6.1.- Las notificaciones personales

13.6.2.- Notificaciones por correo certificado con acuse de recibo o por correo electrónico

13.6.3.- Notificaciones por estrados

13.6.4.- Notificaciones por edictos

13.6.5.- Notificaciones por instructivo

13.7.- Cómputo de los plazos

13.8.- Los días y horas hábiles para las actuaciones administrativas

CAPITULO XIV. EL DERECHO DE ACCESO A LA JUSTICIA (EL RECURSO DE REVOCACION)

14.- Garantía de acceso a la justicia

14.1.- El recurso de revocación

14.2.- Supuestos de procedencia

14.2.1.- La impugnación de los créditos fiscales provenientes del artículo 41, CFF

14.3.- Plazo y forma de interposición

14.4.- Causales de improcedencia

14.5.- Causales de sobreseimiento

14.6.- La resolución del recurso

14.7.- Efectos de la resolución del recurso

14.8.- El cumplimiento de las resoluciones recaídas al recurso administrativo

14.9.- El recurso de Revocación de Resolución exclusiva de fondo (RREF)

14.9.1.- Cuantía del crédito fiscal para la procedencia del RREF

14.9.2.- Que debe entenderse por Fondo de la Controversia en el RREF

14.9.3.- Requisitos específicos del escrito de promoción del RREF

14.9.4.- Audiencia Oral en el recurso

14.9.5.- Requisitos específicos para la resolución del RREF

BIBLIOGRAFIA

ARTICULOS

OTROS ORDENAMIENTOS LEGALES

DEDICATORIA

Para Juanita, Ana Victoria y Rigo Jr.;
fuente y motivo permanente
para tratar de ser mejor cada día.

ABREVIATURAS

CCAFF	Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal
CEDT	Convenios para evitar la doble tributación
CFF	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
DOF	Diario Oficial de la Federación
FIEL	Firma Electrónica Avanzada
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
LAD	Ley Aduanera
LAGUAN	Ley de Aguas Nacionales
LCE	Ley de Comercio Exterior
	Ley de Contribución de Mejoras por

LCONTMEJORAS	Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica
LIEPS	Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
LFD	Ley Federal de Derechos
LFEDECON	Ley Federal de los Derechos del Contribuyente
LIF	Ley de Ingresos de la Federación
LIGIE	Ley de los Impuestos General de Importación y Exportación
LINFONAVIT	Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LPRODECON	Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
LSS	Ley del Seguro Social
MISFIS	Miscelánea Fiscal
MISCEX	Miscelánea de Comercio Exterior

OCDE	Organización para el Comercio y Desarrollo Económico
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RFC	Registro de Federal de Contribuyentes
RLAD	Reglamento de la Ley Aduanera
RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta
RLIVA	Reglamento de la Ley del IVA
RISAT	Reglamento Interior del SAT
RISHCP	Reglamento Interior de la SHCP
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa

TLC	Tratados de Libre Comercio
TLCAN	Tratado de Libre Comercio de América del Norte

INTRODUCCION

Este trabajo desarrolla temas específicos de la doctrina tributaria que se encuentran inmersos en el Código Fiscal de la Federación (CFF).

A pesar que el nombre se refiere a la aplicación práctica del CFF, para un estudio integral incorporamos, entre otros, las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF), de la Miscelánea Fiscal para el año 2014, de sus anexos, de las recomendaciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) y de los criterios del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Considerando la reforma constitucional en materia de derechos humanos y los tratados internacionales que los norman, hemos vinculado dicho tema con los derechos del contribuyente y para ello examinamos la Convención Americana de los Derechos Humanos (Pacto de San José).

En el Primer Capítulo, examinamos la ubicación jerárquica entre los tratados internacionales en materia de derechos humanos, frente a la CPEUM, así como el concepto del bloque de constitucionalidad en el Estado mexicano, referidos a la materia tributaria. Igualmente, se analiza la jerarquía normativa entre los tratados internacionales y las leyes fiscales federales.

Enseguida se pasa a analizar cuáles y cuántas son las fuentes del derecho fiscal, con este motivo nos adentramos a identificar los objetivos de los Convenios para evitar la doble Tributación (CEDT) que México tiene celebrados, así como identificar cuántos y cuáles son los Tratados de Libre Comercio (TLC) que México tiene firmados con otras naciones. También analizamos cuáles son los elementos del reglamento fiscal y su ubicación frente a la ley fiscal. Asimismo, se identifica la diferencia entre la jurisprudencia de constitucionalidad y de legalidad.

Sobre cuáles elementos básicos de la contribución se aplicará en forma estricta la Norma Fiscal, determinando si la exención fiscal debe aplicarse de esa forma, se estudia en el Segundo Capítulo. Además, como parte de los métodos de interpretación, determinamos qué normas fiscales prevalecen entre las generales y especiales.

Especial acento ponemos en el estudio de figuras generadas por desviaciones o abusos en la interpretación de la Norma Fiscal, como son los casos de el fraude a la Ley y las simulaciones. Igualmente, abordamos e identificamos qué son las economías de opción y su impacto en la materia fiscal.

En el Tercer Capítulo, pasamos a estudiar, las dos vertientes del sujeto activo, en la imposición y en la relación tributaria, identificando los elementos del poder o protestad Tributaria y precisando qué sujetos activos tienen poder tributario y cuál es el sustento constitucional de ello. Con este motivo, ubicamos la situación legal de los Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal (CCAFF).

Analizamos igualmente la problemática de las denominadas unidades económicas, así como la clasificación de las distintas responsabilidades fiscales como son: directo y solidaria. Especial importancia tiene el examen que se realiza sobre el contribuyente de hecho y el contribuyente de derecho.

Como elementos del sujeto pasivo, examinamos los elementos que constituyen y diferencian a la residencia fiscal y del domicilio fiscal y en lo referente al hecho imponible, se identifica la diferencia entre la no causación y la exención tributaria, así como la función del acreditamiento en el mecanismo para determinar la base gravable.

En el Cuarto Capítulo, estudiamos a las contribuciones, iniciando el análisis con la obligación de contribuir. En el estudio de los impuestos directos e indirectos, identificamos en los indirectos sus características como son: la incidencia, la percusión y la traslación en los impuestos indirectos. Respecto de los derechos, determinamos los tres hechos o actividades que los causan en el Sistema Tributario Mexicano. Enseguida pasamos a examinar las aportaciones de Seguridad Social y sus dos variables en México, como son las cuotas al IMSS y las aportaciones al INFONAVIT.

Enseguida, realizamos el examen de los accesorios de las contribuciones, como son los recargos, la indemnización del 20% por cheque devuelto, las multas fiscales y los gastos de ejecución, así como la actualización de las contribuciones.

Concluido el análisis de las contribuciones, abordamos el estudio de los aprovechamientos como ingresos públicos no tributarios, así como de los

productos o precios públicos.

En el Capitulo Quinto, se examinan los deberes formales del contribuyente, iniciando con las modalidades de los avisos de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y demás avisos que deben presentarse, pasando por el análisis del concepto de contabilidad para efectos fiscales, la obligación de ingresar mensualmente la información electrónica de la contabilidad a la página del SAT, y los requisitos de los comprobantes fiscales en materia digital. Enseguida, precisamos los diferentes tipos de declaraciones que se deben presentar por los contribuyentes. No omitimos el estudio de la obligación de informar las operaciones relevantes del contribuyente.

Hacemos notar que, en cada deber del contribuyente, se invocan las disposiciones del CFF, que norman las conductas que se consideran infracciones tributarias y sus sanciones, vinculadas con los referidos deberes.

Para complementar el análisis de los deberes formales del contribuyente, se incluyen los temas de los requisitos de inscripción en el Padrón de Importadores, así como en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos.

A través del Capítulo Sexto, se analiza la parte del derecho informático aplicado a la materia fiscal y para ello se estudia la Firma electrónica avanzada (FIEL), los principios rectores de la firma electrónica avanzada, el certificado de la FIEL o certificado del sello digital para demostrar el vínculo entre el firmante y la FIEL, así como su vigencia. También, en este apartado, se detallan los aspectos del buzón tributario y los diferentes efectos que produce en el ámbito fiscal.

En el Capítulo Séptimo, en materia del ejercicio de las facultades de fiscalización, procedemos a identificar los requisitos constitucionales y legales de la orden de visita domiciliaria, los tipos de visitas domiciliarias que la autoridad fiscal puede llevar a cabo, el plazo para concluir la visita domiciliaria y los supuestos para suspenderla. En materia de la revisión de escritorio, analizamos el procedimiento para su desarrollo, así como la función del oficio de observaciones en dicho acto de comprobación, sin omitir el estudio de la nueva figura de fiscalización, la revisión electrónica.

Respecto a la revisión del dictamen fiscal, examinamos el procedimiento para llevarla a cabo y concluimos con precisar el plazo que tiene la autoridad para determinar las omisiones encontradas con motivo del procedimiento de fiscalización.

En este apartado, incluimos el examen del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal (CCAFF), con el fin de revelar las facultades que las autoridades de las entidades federativas tienen para fiscalizar, determinar y cobrar contribuciones federales.

También realizamos una breve reflexión sobre el derecho a la no autoincriminación en materia fiscal y los criterios que la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha sustentado sobre el tema.

Las facultades diversas de las autoridades fiscales, entre ellas, las medidas de apremio y las cautelares, así como las particularidades de su aplicación, como puede ser el embargo precautorio. La clausura de negociaciones en materia fiscal y los supuestos para que proceda, se examinan en el Capítulo Octavo. En éste, realizamos una especial reflexión sobre la determinación presuntiva y los supuestos que la genera, pasando por los coeficientes de utilidad aplicables.

También incluimos el estudio de la facultad para determinar en cantidad líquida las contribuciones, en donde queda comprendida, entre otras: la autofijación de la obligación tributaria por el contribuyente, la determinación sobre base cierta, así como la caducidad y el plazo para que se configure.

Siguiendo el hilo conductor de la investigación, en el Capítulo Noveno se estudió el concepto de crédito fiscal (el exigible y el ejecutable), así como la cancelación de los créditos en sus distintas modalidades. Enseguida pasamos al análisis de las formas de extinguir la obligación tributaria, entre éstas: el pago, así como las modalidades en que puede realizarse (por cheque, transferencia electrónica y por tarjeta de crédito o débito); la Compensación; la prescripción y la condonación y las distintas disposiciones que le son aplicables.

En el Capítulo Décimo, se examina la asistencia mutua en la asistencia en el cobro de créditos provenientes del extranjero, incluyendo el convenio firmado por México para tal fin, así como la concurrencia en el cobro de los

créditos fiscales. A continuación, entramos al análisis de las facultades económico coactivas que llevan al procedimiento administrativo de ejecución y sus fases secuenciales, como son: el requerimiento de pago, embargo de bienes, valuación de bienes, remate y adjudicación. No pasamos por alto la reflexión sobre las facultades económico coactivas, que pueden considerarse violatorias del "Pacto de San José de Costa Rica" cuando no es un juez o tribunal imparcial el que escucha al contribuyente en el procedimiento de cobro.

Además, se analiza lo relativo a la garantía del interés fiscal, examinando el principio de inocencia y su vinculación con la obligación de garantizar, así como las formas de garantizar, el interés fiscal y la suspensión del procedimiento de cobro por el otorgamiento de garantía del interés fiscal.

Hemos denominado derechos formales de los contribuyentes, para diferenciarlos de los derechos fundamentales, aquellos que se encuentran en una ley federal y que en ocasiones son los vehículos donde se materializan los aludidos derechos fundamentales. Los mencionados en primer término son los que examinamos en el Capítulo Décimo Primero, repasando inicialmente los contenidos en el Código Fiscal Federal (CFF), como son, entre otros: Derecho a que no se le practique visita domiciliaria sin orden escrita y que en su caso se concluya anticipadamente, cuando se encuentre dictaminado o esté obligado a presentar dictamen financiero para efectos fiscales; el Principio de *non bis in idem* o a no ser molestado dos veces por la misma causa, así como el derecho a la protección de datos personales, en materia fiscal.

Luego, abordamos los contenidos en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFEDECON), como son: derecho a la indemnización cuando se cometa falta grave en su perjuicio, derecho a que las actuaciones sean las menos onerosas para el contribuyente, así como el derecho a que se le indique el plazo, la autoridad y el medio de defensa a interponer.

Continuando el estudio, nos centramos en la Ley Orgánica de la PRODECON (LPRODECON), como: Derecho a ser asistido y defendido gratuitamente por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), derecho a recibir, asesoría y consulta, por solicitud que le presenten los contribuyentes en relación con actos de las autoridades fiscales

federales, así como el derecho a ser representado gratuitamente en la interposición de recursos administrativos y en el juicio fiscal ante el TFJFA.

El Capítulo Décimo Segundo aborda los derechos de petición en materia fiscal, que tiene el contribuyente, entre ellos, el Derecho a la formulación de consulta fiscales y los requisitos que deben considerarse para tal efecto.

Como parte de los derechos referidos, se ha incorporado el derecho a solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente o de los saldos a favor que resulten en materia del IVA, analizándose los mecanismos para el reintegro, así como la figura de la prescripción de las cantidades a devolver.

El estudio práctico del Código Fiscal de la Federación estaría incompleto si no se examinara el acto administrativo fiscal que se realiza en el Capítulo Décimo Tercero de esta obra. Para ello, se analizan los requisitos de dicho acto, su presunción de validez, así como su extinción. En este apartado examinamos los efectos fiscales de la negativa ficta y sus modalidades en el CFF.

Siguiendo el análisis del acto administrativo, se detallan las formas de notificarlo que contempla el CFF, así como el cómputo de los plazos y los días y horas hábiles para las actuaciones administrativas.

En la parte final de la obra, Capítulo Décimo Cuarto, se ha incluido el estudio de la garantía de acceso a la justicia como derecho del contribuyente y particularmente el recurso de revocación que norma el CFF. Con tal fin, se analizan las causales de procedencia y plazos de interposición, así como los supuestos de improcedencia y sobreseimiento y los efectos de la resolución del recurso, incluyendo el cumplimiento de la resolución dictada.

La aplicación del principio de legalidad
provocó un cambio radical
en la posición del contribuyente,
que pasó del estatus de contribuyente-súbdito
al de ciudadano contribuyente.

Daniel Casas Agudo

MECANISMOS DE APLICACION CONCERTADA DEL TRIBUTO EN ITALIA: UN ANALISIS DE SU JUSTICIA TRIBUTARIA

CAPITULO I

EL ARTICULO 1o., CFF Y LOS PRINCIPIOS BASICOS FISCALES

1.- La jerarquía normativa de la CPEUM y los tratados internacionales en materia de derechos humanos. ***1.1.-*** La jerarquía entre tratados internacionales y leyes federales. ***1.2.-*** Las fuentes del Derecho Fiscal. ***1.2.1.-*** Los tratados internacionales como fuentes del derecho fiscal. ***1.2.1.1.-*** Los Convenios para evitar la doble tributación (CEDT). ***1.2.1.2.-*** Los TLC celebrados por México. ***1.2.2.-*** La Ley Fiscal. ***1.2.2.1.-*** Las normas sustantivas y las normas adjetivas o de procedimiento en materia fiscal. ***1.2.2.2.-*** La retroactividad en la norma tributaria. ***1.2.2.3.-*** La no aplicación retroactiva de las normas fiscales que beneficien a los contribuyentes cuando se refieran a situaciones diferentes a las infracciones y multas fiscales. ***1.2.2.4.-*** La aplicación retroactiva de las normas fiscales que beneficien a los contribuyentes cuando se refieran a las infracciones y multas fiscales. ***1.2.3.-*** El Decreto Ley en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias al comercio exterior. ***1.2.4.-*** El reglamento. ***1.2.4.1.-*** Principios del reglamento. ***1.2.5.-*** Las reglas de carácter general en materia fiscal, de comercio exterior y de facilidades administrativas. ***1.2.5.1.-*** La Miscelánea Fiscal (MISFIS). ***1.2.5.2.-*** La Miscelánea de Comercio Exterior (MISCEX). ***1.2.5.3.-*** La resolución de facilidades administrativas. ***1.2.6.-*** La jurisprudencia. ***1.2.6.1.-*** La jurisprudencia de constitucionalidad y la jurisprudencia de legalidad y la declaratoria general de inconstitucionalidad.

1.- La jerarquía normativa de la CPEUM y los tratados internacionales en materia de derechos humanos

El artículo 133, CPEUM, determina como norma suprema a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y supeditada a ella, en ese orden, a los tratados Internacionales, a las leyes Federales y demás ordenamientos.

Sin embargo, la discusión en torno a cuál es la jerarquía entre la CPEUM y los tratados internacionales en materia de derechos humanos ha dividido a la doctrina y a los propios ministros de la SCJN. Por una parte, los que no admiten que la CPEUM se encuentre al mismo nivel de los referidos tratados internacionales y por la otra, los que aceptan esta posible dualidad jerárquica entre dichos ordenamientos (CPEUM y tratados internacionales en materia de derechos humanos).

Sobre la discusión de este tema se sustentó la Jurisprudencia 20/2014, por el Pleno de la SCJN con el rubro: **DERECHOS HUMANOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCION Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES. CONSTITUYEN EL PARAMETRO DE CONTROL DE REGULARIDAD CONSTITUCIONAL, PERO CUANDO EN LA CONSTITUCION HAYA UNA RESTRICCION EXPRESA AL EJERCICIO DE AQUELLOS, SE DEBE ESTAR A LO QUE ESTABLECE EL TEXTO CONSTITUCIONAL,** en la sesión pública del 13 de marzo del 2012, al resolver la contradicción de tesis 293/2011,[1] en la que se señala:

1 Recuperado en: www.scjn.gob.mx/PLENO/ver taquigraficas/13032012PO.pdf. Una de las tesis que formaban esta contradicción es la siguiente: TRATADOS INTERNACIONALES. CUANDO LOS CONFLICTOS SE SUSCITEN EN RELACION CON DERECHOS HUMANOS, DEBEN UBICARSE A NIVEL DE LA CONSTITUCION. Los tratados o convenciones suscritos por el Estado mexicano relativos a derechos humanos, deben ubicarse a nivel de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque dichos instrumentos internacionales se conciben como una extensión de lo previsto en esa Ley Fundamental respecto a los derechos humanos, en tanto que constituyen la razón y el objeto de las instituciones. Por lo que los principios que conforman el derecho subjetivo público, deben adecuarse a las diversas finalidades de los medios de defensa que prevé la propia Constitución y de acuerdo con su artículo 133 las autoridades mexicanas deben respetarlos, por lo que bajo ninguna circunstancia pueden ser ignorados por ellos al actuar de acuerdo a su ámbito competencial. Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito.TA]; 9a. Epoca; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXI, mayo de 2010; pág. 2079.

> El primer párrafo del artículo 1o. constitucional reconoce un conjunto de derechos humanos cuyas fuentes son la Constitución y los tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano sea parte. De la interpretación literal, sistemática y originalista del contenido de las reformas constitucionales de seis y diez de junio de dos mil once, se desprende que las normas de derechos humanos, independientemente de su fuente, no se relacionan en términos jerárquicos, entendiendo que, derivado de la parte final del primer párrafo del citado artículo 1o., cuando en la Constitución haya una restricción expresa al ejercicio de los derechos humanos, se deberá estar a lo que indica la norma constitucional, ya que el principio que le brinda supremacía comporta el encumbramiento de la Constitución como norma fundamental del orden jurídico mexicano, lo que a su vez implica que el resto de las normas jurídicas deben ser acordes con la misma, tanto en un sentido formal como material, circunstancia que no ha cambiado; lo que sí ha evolucionado a raíz de las reformas constitucionales en comento es la configuración del conjunto de normas jurídicas respecto de las cuales puede predicarse dicha supremacía en el orden jurídico mexicano. Esta transformación se explica por la ampliación del catálogo de derechos humanos previsto dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual evidentemente puede calificarse como parte del conjunto normativo que goza de esta supremacía constitucional. En este sentido, los derechos humanos, en su conjunto, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, conforme al cual debe analizarse la validez de las normas y actos que forman parte del orden jurídico mexicano. (10a.), Gaceta del S.J.F., 10a. Epoca, Pleno de la SCJN, Libro 5, abril de 2014, Tomo I, pág. 202.

El voto de los ministros de la SCJN fue en el sentido siguiente: Contradicción

de Tesis 293/2011. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito y el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito. 3 de septiembre de 2013. Mayoría de diez votos de los Ministros: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, quien se reservó su derecho a formular un voto concurrente; Margarita Beatriz Luna Ramos, quien se manifestó a favor de las consideraciones relacionadas con la prevalencia de la Constitución y se apartó del resto; José Fernando Franco González Salas, quien indicó que formularía un voto concurrente; Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, quien manifestó que haría un voto aclaratorio y concurrente para explicar el consenso al que se llegó y el sentido de su voto a pesar de que en los límites tuvo un criterio distinto; Jorge Mario Pardo Rebolledo, quien se reservó el derecho de formular el voto concurrente; Luis María Aguilar Morales, con reservas respecto de las consideraciones y, en su caso, realizaría un voto concurrente; Sergio A. Valls Hernández, reservándose el derecho de hacer un voto concurrente; Olga Sánchez Cordero de García Villegas, reservándose su derecho a voto concurrente en relación con los límites; Alberto Pérez Dayán, quien se manifestó a favor del reconocimiento de la prevalencia constitucional y Juan N. Silva Meza, quien se reservó su derecho de formular voto concurrente para aclarar su posición de entendimiento constitucional del texto propuesto y, a reserva de ver el engrose, aclararía u opinaría sobre las supresiones que se pretenden hacer, sin variar su posición en el sentido; votó en contra: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Arturo Bárcena Zubieta.

De la postura, en cuanto al mismo rango de los tratados internacionales en materia de derechos humanos, frente a la CPEUM, Carlos Alberto Araiza Arreygue[2] expresa:

2 La jerarquía de normas frente a los tratados internacionales en materia de derechos humanos en el sistema jurídico mexicano. Recuperado en: http://www.scjn.gob.mx/transparencia/Paginas/trans_publicaciones_becarios.aspx

> Si los derechos humanos son inherentes al hombre, estos no requieren del reconocimiento en una norma jurídica, que si bien se hace, ello es con la única finalidad de otorgar seguridad jurídica a los gobernados, pero aun en el caso que no se contenga, no requerirán estar contenidos en la Constitución, pues se tienen con independencia de su

reconocimiento por el Estado.

Esta visión también nos lleva a precisar que en razón del principio interpretativo a favor del individuo, debe aplicarse en todo momento, la norma que sea más benéfica para el individuo, y si la Constitución, por la razón que sea no los reconoce, y un instrumento internacional lo hace, deberá prevalecer éste sobre cualquier categoría de norma.

La postura más acorde a la posición entre la CPEUM y los tratados internacionales en materia de los derechos humanos –que compartimos– es que ambas normas conforman un bloque de constitucionalidad y sobre ello, Ferrer McGregor, siguiendo el pensamientos de Louis Favoreau, expresa: "La incorporación de los derechos humanos de fuente internacional al catálogo de los derechos fundamentales en las Constituciones nacionales, implica un bloque de constitucionalidad".[3] Complementando lo anterior, Rodrigo Uprimy[4] señala: "el bloque de constitucionalidad es compatible con la idea de constitución escrita y con la supremacía de la misma por cuanto es por mandato de la propia constitución que normas que no hacen parte de su articulado comparten empero su misma fuerza normativa, puesto que la propia Carta, como fuente suprema del ordenamiento, así lo ha ordenado".

3 El Control Difuso de Convencionalidad en el Estado Constitucional. Recuperado en: http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2873/9.pdf

4 Bloque de Constitucionalidad, Derechos Humanos y Nuevo Procedimiento Penal. Recuperado en: http://www.wcl.american.edu/humright/hracademy/documents/Clase1-Lectura3BloquedeConstitucionalidad.pdf

Bajo el hilo conductor del análisis de los tratados internacionales en materia de derechos humanos frente a la CPEUM, debe considerarse, también, que no habrá esta posible confronta, si el segundo de los ordenamientos citados es suficiente en la regulación de los derechos humanos y por ello la Segunda Sala de la SCJN establece el criterio siguiente:

DERECHOS HUMANOS. SU ESTUDIO A PARTIR DE LA REFORMA AL ARTICULO 1o. CONSTITUCIONAL, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 10 DE JUNIO DE 2011, NO IMPLICA NECESARIAMENTE QUE SE ACUDA A LOS PREVISTOS EN INSTRUMENTOS INTERNACIONALES, SI RESULTA SUFICIENTE LA PREVISION QUE CONTENGA LA CONSTITUCION POLITICA

DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Conforme al artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011 y atento al principio pro persona, no resulta necesario considerar el contenido de tratados o instrumentos internacionales que formen parte de nuestro orden jurídico, si al analizar los derechos humanos que se estiman vulnerados es suficiente la previsión que contiene la Constitución General de la República y, por tanto, basta el estudio que se realice del precepto constitucional que los prevea, para determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto reclamado. [J]; 10a. Epoca; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro XVII, febrero de 2013, Tomo 2; pág. 1049. Tesis de jurisprudencia 172/2012 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 14 de noviembre de 2012.

Toda la reflexión constitucional se realiza en virtud de que en el cuerpo del presente se analizaran diversos derechos humanos que inciden en la materia fiscal, motivo por el cual es oportuno dejar sentado desde el inicio la ubicación jerárquica de los referidos tratados.

1.1.- La jerarquía entre tratados internacionales y leyes federales

Previo al análisis de la jerarquía debemos considerar, que de acuerdo con la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, en su artículo 2o., numeral inciso a), "se entiende por 'tratado' un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular".

Con base en ello, la Segunda Sala de la SCJN establece que todo acuerdo, convenio, convención o tratado, constituyen un tratado y obliga a las partes celebrantes. Ello lo corrobora en la Tesis: 2a. XXVII/2003 con el rubro **"TRATADOS INTERNACIONALES. ADMITEN DIVERSAS DENOMINACIONES, INDEPENDIENTEMENTE DE SU**

CONTENIDO", (9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta, Tomo: XVII, marzo de 2003, pág. 561).

Regresando al tema de la jerarquía, en un primer momento, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), había sustentado que los tratados tenían la misma jerarquía que las leyes federales y al efecto sustentó la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del S.J.F., 8a. Epoca, diciembre de 1992, pág. 27, con el rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUIA NORMATIVA".

Este criterio fue abandonado por el Pleno de la SCJN, en la 9a. Epoca, al emitir la Tesis P. LXXVII/99, titulada **"TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERARQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCION FEDERAL",** en la que sustancialmente se dijo:

> Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión '(...) serán la Ley Suprema de toda la Unión (...)' parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema (...) esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus

> autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados." No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del SJF, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, pág. 27, de rubro: 'LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUIA NORMATIVA.'; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, noviembre de 1999, pág. 46.

Con base en lo anterior, podemos decir que las leyes fiscales, incluyendo el Código Fiscal Federal (CFF), se encuentran supeditadas a lo previsto por los tratados internacionales, sin importar que en su denominación formal se llamen así, o tengan otro nombre, por ejemplo; convenio, pacto, acuerdo, etcétera, ya que para efectos formales, bastará que sea un acuerdo entre dos o más países para que tenga la categoría de tratados. Ello es así, toda vez que de acuerdo con la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, en su artículo 2o., numeral inciso a), "se entiende por 'tratado' un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular".

Un ejemplo de lo anterior es el caso de los días para el cómputo de plazos, que conforme al artículo 12, CFF, deben contarse en días hábiles,

descontando los festivos y sábados y domingos, mientras que el artículo 201 del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), los días se cuentan en días naturales, es decir, incluyendo sábados, domingos y días festivos.

1.2.- Las fuentes del Derecho Fiscal

Sitlaly Torruco Salcedo, en relación con este tema, señala "por fuentes formales del Derecho Tributario aquellas que se refieren al medio por el que las normas se manifiestan, a diferencia de las fuentes materiales que aluden al origen de las normas jurídicas. Tenemos como campo de trabajo los tratados internacionales, la Ley, los decretos con rango y valor de ley, el reglamento y las diversas reglas administrativas generales".[5]

En virtud de que la obligación de contribuir al gasto público debe estar prevista en la ley, se reconoce como fuentes del derecho fiscal a las normas de carácter general, abstractas e impersonales. En sentido formal se refiere a la ley emanada del poder legislativo y también las leyes en sentido material, como el Decreto Ley, así como los tratados internacionales,[6] que no provienen del poder legislativo, pero tienen las características de las normas generales.

1.2.1.- Los tratados internacionales como fuentes del Derecho Fiscal

Para el efecto, analizaremos dos tipos de tratados internacionales que inciden en la materia tributaria, los que se refieren a la doble tributación y los Tratados de Libre Comercio (TLC).

1.2.1.1.- Los Convenios para evitar la doble tributación (CEDT)

Los CEDT que ha celebrado México se sustentan en el Modelo de Convenio que ha emitido la Organización para el Comercio y Desarrollo Económico (OCDE). El modelo de los CEDT emitido por la OCDE (MOCDE) expresa que: "tienen como misión fundamental, servir de guía durante el proceso de negociación de los Convenios fiscales internacionales, ofreciendo una estructura y unos criterios de reparto de la competencia tributaria y de su comprensión elaborados a nivel internacional como fruto del consenso de los países intervinientes en dicho proceso. Con la evolución y desarrollo de los mismos, los Modelos de Convenio y, sobre todo, los Comentarios que los acompañan se convierten en una guía que sirve para determinar el sentido de los términos y reglas fijadas en el Modelo de Convenio en el momento de aplicación e interpretación de los convenios de doble imposición".[7]

Herbert Bettinger[8] aduce que: "éstos pretenden un equilibrio en el aspecto de retención que impera en cada uno de los Estados Contratantes, con el fin de que las tasas no sean un impedimento a la inversión, o un efecto de evasión y elusión, ya que al crearse un consenso entre los países partícipes, se aplicará la misma tasa en casa uno de ellos. . ." Por su parte, Guillermo O. Teijeiro[9] señala que "El Modelo de Convenio de la OCDE y los tratados de doble imposición en general no tienen como propósito prevenir la doble imposición en sentido económico, sino la doble imposición jurídica", en este caso cuando existe "imposición por parte de dos o más estados de tributos comparables, sobre un mismo contribuyente, con respecto al mismo concepto y por idéntico periodo".

---

5 Manual de Derecho Tributario, Coordinador: Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, Editorial Porrúa, México 2005, pág. 55.

6 Tratados Internacionales. Son Normas Generales y, por tanto, son Impugnables en Controversia Constitucional. Controversia Constitucional 33/2002. [J]; 9a. Epoca; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XX, Septiembre de 2004; pág. 1258.

7 Francisco Alfredo García Prats, Los Modelos de Convenio, sus Principios Rectores y su Influencia sobre los Convenios de Doble Imposición. Crónica Tributaria Num. 133/2009 (101-123). Recuperado en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/133_Garcia.pdf

8 Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación, Primera Edición, México, 1994, Ediciones Fiscales ISEF, Introducción.

9 Aplicación de las Normas Tributarias en el Espacio, Capítulo VIII, Tratado de Tributación, Tomo I, Director: Horacio A. García Belsunce, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina 2003, pág. 760.

De acuerdo con la Regla 2.1.35., MISFIS2018, para interpretar y aplicar a los CEDT, deberá estarse a lo siguiente:

Interpretación de los tratados en materia fiscal

2.1.35. Para la interpretación de los tratados en materia fiscal que México tenga en vigor, se estará a lo siguiente:

I. Conforme a la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados, los tratados para evitar la doble tributación que México tenga en vigor, se interpretarán mediante la aplicación de los artículos 31, 32 y 33 de dicha Convención.

Para estos efectos, se considerará que actualizan el supuesto previsto en el artículo 31, párrafo 3 de la Convención de Viena, los acuerdos amistosos de carácter general sobre la interpretación o la aplicación del tratado de que se trate, celebrados por las autoridades competentes de los Estados contratantes.

Asimismo, se considerará que actualizan los supuestos previstos en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, los Comentarios a los artículos del "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio", a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 23 de octubre de 1997, tal como fueron publicados después de la adopción por dicho Consejo de la octava actualización o de aquélla que la sustituya, en la medida en que tales Comentarios sean congruentes con las disposiciones del tratado de que se trate.

II. Conforme a la Convención de Viena, sobre el Derecho de los Tratados, los acuerdos de intercambio de información que México tenga en vigor, se interpretarán mediante la aplicación de los artículos 31, 32 y 33 de dicha Convención.

Para estos efectos, se considerará que actualizan el supuesto previsto en el artículo 31, párrafo 3 de la Convención de Viena, los acuerdos amistosos de carácter general sobre la interpretación o la aplicación del acuerdo de que se trate, celebrados por las autoridades competentes de los Estados contratantes.

Asimismo, se considerará que actualizan los supuestos previstos en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, los Comentarios a los artículos del "Modelo de acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria", elaborado por el "Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE sobre Intercambio Efectivo de Información", en la medida

en que tales Comentarios sean congruentes con las disposiciones del acuerdo de que se trate. Convención DOF 14/02/75, 31, 32, 33, CFF 1, 5.

Hacemos notar que a través del Criterio 2/ISR/N, contenido en el Anexo 7, MISFIS2018,[10] fija el criterio que enseguida transcribimos en materia de los requisitos para obtener los beneficios de los CEDT (antes lineamiento interno 40/2012/ISR, del Servicio de Administración Tributaria (SAT). Textualmente dicho criterio 2, señala:

10 Publicado el 27 de diciembre de 2017, en el DOF. Antes criterio interno 40/2012/ISR, del Servicio de Administración Tributaria (SAT). Recuperado en: ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion12/comp_criterios_normativos_2012.pdf

2/ISR/N Beneficios de los tratados para evitar la doble tributación. Es necesario el cumplimiento de las disposiciones de procedimiento para su aplicación.

El artículo 4o., primer párrafo de la Ley del ISR establece que los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación solo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en dicha Ley, incluyendo las obligaciones de presentar la declaración informativa en los términos del artículo 32-H del CFF, o bien, la de presentar dictamen de estados financieros cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado Código y de designar representante legal.

Ahora bien, por regla general los tratados para evitar la doble tributación no establecen disposiciones de procedimiento, por lo que cada Estado está facultado para precisar en su legislación interna los requisitos para la aplicación de los beneficios a que se refieren dichos tratados. Esto es reconocido por los Comentarios a los artículos del "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio", a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 23 de octubre de 1997.

Por tanto, para los efectos del artículo 4o., primer párrafo de la Ley del ISR, las personas que pretendan aplicar los beneficios de los tratados mencionados deben cumplir con las disposiciones de procedimiento que para tal efecto se contienen en dicha Ley.

En consecuencia, las personas que no cumplan con las mencionadas disposiciones, no podrán aplicar los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación.

Origen	Primer antecedente
2012	Oficio 600-04-02-2012-57567 de 23 de julio de 2012 mediante el cual se dan a conocer los criterios normativos aprobados en el primer semestre 2012. Oficio 600-04-02-2012-69616 de 29 de noviembre de 2012 a través del cual se da a conocer el Boletín 2012, con el número de criterio normativo 40/2012/ISR.

1.2.1.2. Los TLC celebrados por México.

En el esquema de la página siguiente se representa los países con los que se tienen celebrados y la fecha de publicación en el DOF.

1.2.2.- La Ley Fiscal

Se refiere al ordenamiento que formalmente proviene del poder legislativo (cámara de diputados y senadores) y materialmente es una norma de carácter general, abstracta y obligatoria.

Debemos destacar el caso de excepción del presupuesto de egresos que sin emanar de ambas cámaras no deja de constituir una ley en sentido formal y material.

Como leyes fiscales federales podemos identificar, entre otras, a las leyes siguientes:

Ordenamiento	Fecha de Publicación en el DOF	Materia que regula

Código Fiscal de la Federación (CFF)	31 de diciembre de 1981	Disposiciones generales tributarias
Ley Aduanera (LAD)	15 de diciembre de 1995	Contribuciones al comercio exterior
Ley de Aguas Nacionales (LAGUAN)	1o. de diciembre de 1992	Derechos
Ley de Comercio Exterior	27 de julio de 1993	Aprovechamientos
Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica (LCONTMEJORAS)	26 de diciembre de 1990	Contribución especial
Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)	29 de diciembre de 1978	Impuestos
Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (LIEPS)	30 de diciembre de 1980	Impuestos
Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)	11 de diciembre del 2013	Impuestos

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2014 (LIF2018)[11]	15 de noviembre del 2017	Ingresos Públicos Tributarios y no tributarios
Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores (LINFONAVIT)	24 de abril de 1972	Aportaciones de Seguridad Social
Ley de los Impuestos General de Importación y Exportación (LIGIE)	18 de junio del 2007	Impuestos al Comercio Exterior (ICEX)
Ley del Seguro Social (LSS)	21 de diciembre de 1995	Aportaciones de Seguridad Social
Ley Federal de Derechos (LFD)	31 de diciembre de 1981	Derechos

11 Véase la Jurisprudencia LEYES DE INGRESOS DE LA FEDERACION. LA INCLUSION EN DICHOS ORDENAMIENTOS DE PRECEPTOS AJENOS A SU NATURALEZA, ES INCONSTITUCIONAL. [J]; 9a. Epoca; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XVIII, Diciembre de 2003; pág. 533. P./J. 80/2003 y CONTRIBUCIONES, NO EXISTE INCONVENIENTE CONSTITUCIONAL ALGUNO PARA DECRETAR LAS (IMPUESTOS, DERECHOS O CONTRIBUCION ESPECIAL), QUE DEBA RECAUDARSE EN UN AÑO DETERMINADO AUN SIN ESTAR ENUMERADAS EN LA LEY DE INGRESOS DE ESE AÑO. [J]; 7a. Epoca; Pleno; S.J.F.; Volumen 199-204, Primera Parte; pág. 137

1.2.2.1.- Las normas sustantivas y las normas adjetivas o de procedimiento en materia fiscal

Las leyes fiscales contienen este tipo de normas y por ello el artículo 6o., CFF, en sus párrafos primero y segundo, establece:

> **Artículo 6o.-** Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.
>
> Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Ello equivale a que las normas que regulan los elementos constitutivos de la contribución (sujetos, hecho imponible, causación, no causación o exención, base gravable o tasa o tarifa), así como de la infracción a la norma fiscal, son normas sustantivas y se regulan por la que esté vigente cuando se genere o se dé el supuesto que la norma contempla, mientras que las normas que son de procedimiento, le pueden ser aplicables aunque se expidan con posterioridad.[12]

12 Véase también las tesis: NORMAS SUSTANTIVAS Y ADJETIVAS. CONCEPTOS Y DIFERENCIAS.- VI-TASR-XXVIII-24. Segunda Sala Regional de Occidente del TFJFA, julio del 2013, pág. 197 y NORMAS JURIDICAS. SU UBICACION LEGISLATIVA NO DETERMINA SU NATURALEZA SUSTANTIVA O PROCESAL. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, [TA]; 9a. Epoca; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XVIII, julio de 2003; pág. 1159.

Destacamos que para el SAT, las normas que regulan las pérdidas fiscales se deben considerar como normas sustantivas y para ello expresa en el criterio 2/CFF/N, del Anexo 7, MISFIS2018 (antes lineamiento interno 2/2013 CFF):[13]

13 Boletín 2013 que compila los criterios normativos en materia de impuestos internos. Oficio 600-04-07-2013-16549, Exp. 325-01-17-2013-04. http://www.idconline.com.mx/media/2014/03/19/ compilacin-de-criterios-normativos-2013.pdf

> **2/CFF/N Normas sustantivas. Reúnen esta característica las aplicables para determinar la pérdida fiscal.**
>
> De conformidad con lo dispuesto en el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación.
>
> Las disposiciones que establecen el derecho a un crédito o a un acreditamiento fiscal forman parte del mecanismo para determinar las

contribuciones.

Dado que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la facultad de disminuir la pérdida fiscal de la utilidad fiscal a efecto de determinar el resultado fiscal, e igualmente la de actualizar la pérdida fiscal, las disposiciones relacionadas con el cálculo de dicha pérdida fiscal disminuible, inclusive su actualización, son normas que forman parte del mecanismo de determinación y del proceso para integrar la base del impuesto.

Por consiguiente, la pérdida fiscal disminuible se calculará conforme a las disposiciones vigentes al momento de causarse el impuesto sobre la renta.

Origen	Primer antecedente
1	Oficio 325-A-VII-10960 de 14 de octubre de 1996, a través del cual se hacen de conocimiento los criterios aprobados por el Comité de Normatividad en su sesión No. 21, celebrada el 10 de octubre de 1996.

1.2.2.2.- La retroactividad en la norma tributaria

La garantía de irretroactividad en materia fiscal tiene como significado que la norma fiscal nueva no pueda aplicarse a situaciones anteriores, salvo que se trate de normas adjetivas o de procedimiento, según mandato del artículo 14, CPEUM, en relación con el 6o., CFF.

En coincidencia, la Segunda Sala de la SCJN expresa que: “se desprende que una norma transgrede el citado precepto constitucional cuando modifica o destruye los derechos adquiridos o los supuestos jurídicos y las consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que no sucede cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o cuando se trata de consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior”.

(**RENTA. EL PARRAFO PRIMERO DE LA FRACCION XXXIII DEL ARTICULO SEGUNDO DEL DECRETO POR EL QUE FUE EMITIDA LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA LA GARANTIA DE IRRETROACTIVIDAD ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.** [TA]; 9a. Epoca; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XVII, mayo de 2003; pág. 303).

Complementando lo anterior, el Segundo Tribunal Colegiado En Materia Administrativa del Sexto Circuito, separando los efectos retroactivos en las normas sustantivas y adjetivas o procesales, determina: "La aplicación retroactiva de las leyes a partir del enfoque sustantivo, se refiere a los efectos que tienen sobre situaciones jurídicas concretas o derechos adquiridos por los gobernados con anterioridad a su entrada en vigor, al constatar si la nueva norma desconoce tales situaciones o derechos al obrar sobre el pasado, lo que va contra el principio de irretroactividad de las leyes inmerso en el artículo constitucional citado; en cuanto hace a las leyes del procedimiento, estas no pueden producir efectos retroactivos, dado que los actos de esa naturaleza se rigen por las disposiciones vigentes en la época en la que se actualizan". (**RETROACTIVIDAD DE LA NORMA JURIDICA. HIPOTESIS EN QUE OPERA (MATERIA FISCAL).** [TA]; 9a. Epoca; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XVIII, julio de 2003, pág. 1204).

Ahora bien, para entender los efectos de una nueva norma general fiscal que puede tener efectos en hechos anteriores, el Pleno de la SCJN fija los lineamientos que enseguida se precisan, en base a la teoría de los componentes de la norma y para ello considera:

> **RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACION CONFORME A LA TEORIA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.** Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en

posibilidad de ejercitar aquellos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que estas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son

modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan. Tesis: P./J. 123/2001, S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Pleno, Tomo XIV, octubre de 2001, pág. 16. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy 20 de septiembre en curso, aprobó, con el número 123/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a 20 de septiembre de 2001.

Como ejemplo de aplicación de esta teoría, para determinar la retroactividad o no de la norma, la Primera Sala de la SCJN, sustenta el criterio siguiente:

RENTA. LOS ARTICULOS 69 Y 88 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER LA OBLIGACION DE DISMINUIR LA UTILIDAD FISCAL NETA (UFIN) CUANDO SEA NEGATIVA, DEL SALDO DE LA CUFIN QUE SE TENGA AL FINAL DEL EJERCICIO O DE LA UFIN DE EJERCICIOS POSTERIORES, NO VIOLAN LA GARANTIA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY, CONFORME A LA TEORIA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA (LEGISLACION VIGENTE A PARTIR DE 2002). Conforme al artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el denominado "impuesto por dividendos" se causa al momento en que éstos se pagan o distribuyen materialmente al socio o accionista, y esto ocurre cuando dichos dividendos no provienen del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN). En ese sentido, de la interpretación conjunta de los artículos 11 y 88 de la citada ley, se advierte que el supuesto previsto en éstas se compone de los elementos siguientes: a) la integración y actualización del saldo de la CUFIN y b) el pago o distribución material de dichos dividendos, y la consecuencia consistente en la no causación del impuesto sobre la renta respecto de las utilidades que provengan de dicha cuenta; de ahí que si en los ejercicios fiscales hasta 2001 la persona moral integró la CUFIN bajo la mecánica indicada en la ley vigente sin disminuir la UFIN negativa del saldo de dicha cuenta, pero no realizó pago alguno de dividendos que provinieran de la misma, es claro que no se actualiza el segundo de los elementos del supuesto

previsto por las disposiciones legales vigentes en esa época, ni su consecuencia, por lo que ésta puede válidamente modificarse por una ley posterior; sin que por ello los artículos 69 y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, violen la garantía de irretroactividad de la ley contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, conforme a la teoría de los componentes de la norma, al establecer la obligación de disminuir la Utilidad Fiscal Neta cuando sea negativa, del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta que se tenga al final del ejercicio o de la utilidad fiscal neta de ejercicios posteriores. Tesis: 1a. XI/2011 (10a.), S.J.F. y su Gaceta, Décima Epoca, 10a. Sala, Libro IV, enero de 2012, Tomo 3, pág. 2922.

1.2.2.3.- La no aplicación retroactiva de las normas fiscales que beneficien a los contribuyentes cuando se refieran a situaciones diferentes a las infracciones y multas fiscales

Desde la 6a. Epoca, siendo ponente Felipe Tena Ramírez, la Segunda Sala de la SCJN determinó que la aplicación retroactiva de normas fiscales que beneficien al contribuyente, sólo se refieren a las infracciones y sanciones fiscales, "pero no puede considerarse adecuado para regular dicha materia tributaria, cuando no se trata ni de infracciones ni de sanciones en este campo". (**RETROACTIVIDAD. NO EXISTE PARA LAS LEYES FISCALES.** [TA]; 6a. Epoca; 2a. Sala; S.J.F.; Volumen VI, Tercera Parte; pág. 84). Este criterio lo corroboró el Pleno de la SCJN y para ello señaló: "los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que resulte entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo". (**RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.** [TA]; 7a. Epoca; Pleno; S.J.F.; Volumen 193-198, Primera Parte; pág. 160. 7a. Epoca, Primera Parte: Volumen 14, pág. 29. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Alberto Orozco Romero. Véanse: S.J.F., 5a. Epoca, Tomo LXXI, pág. 3497. Apéndice al S.J.F. 1917-1975, Tercera Parte,

Segunda Sala, pág. 453, bajo el rubro "RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES.". Nota: En el Volumen 14, pág. 29, la tesis aparece bajo el rubro "RETROACTIVIDAD EN MATERIA ADMINISTRATIVA Y FISCAL.". Observaciones Nota: En el Semanario Judicial de la Federación, esta tesis remite al Volumen 14, pág. 29, bajo la referencia de Véase; sin embargo, ésta se ha modificado para integrarse como precedente de acuerdo con el contenido de las tesis respectivas, pues tratan el mismo supuesto normativo. Asimismo, se remite al Tomo LXX, pág. 3496, bajo la leyenda véase; sin embargo, el reenvío es incorrecto, por lo que se corrige como se observa en este registro).

Por ello, los contribuyentes no pueden invocar la aplicación retroactiva de disposiciones fiscales que le sean más benéficas, cuando se trate de normas distintas a las que regulan las infracciones y sanciones fiscales, sobre todo en el caso de que las tasas o tarifas de las contribuciones se incrementen y por ello el Pleno de la SCJN razona que "el Congreso de la Unión, en ejercicio de la potestad tributaria que la propia Constitución le confiere, anualmente determina las contribuciones del año fiscal correspondiente, y cuando las incrementa hacia el futuro, es claro que no afecta situaciones anteriores y los particulares no pueden alegar violación a dicha garantía, porque no tienen el derecho adquirido para pagar siempre sobre una misma base o tasa, ya que contribuir al gasto público es una obligación de los mexicanos consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente" (**CONTRIBUCIONES. LAS LEYES QUE LAS INCREMENTAN NO VIOLAN LA GARANTIA DE IRRETROACTIVIDAD.** 9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta, Tomo: X, noviembre de 1999, Tesis: P./J. 105/99, pág. 27).

Concluyendo, como lo sustentamos en nuestra obra *Los Aspectos Fiscales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, "Es posible que el Poder Judicial de la Federación haya decidido no considerar que era procedente aplicar normas retroactivas benéficas para los particulares en lugar de las que rigieron el nacimiento de la contribución, porque podrían generan perjuicio al Fisco Federal, o bien que por dicha aplicación pudiera generarse iniquidad o desproporción en el pago del tributo, opinión que compartimos".[14]

14 Primera edición, 2a. reimpresión, Tax Editores Unidos, México 2003, pág. 126.

1.2.2.4. La aplicación retroactiva de las normas fiscales que beneficien a los contribuyentes cuando se refieran a las infracciones y multas fiscales

El antecedente de esta disposición, es la tesis sustentada por la Sala Auxiliar de la SCJN, con el rubro: **RETROACTIVIDAD DE LA LEY FISCAL MAS BENIGNA** ([TA]; 5a. Epoca; Sala Aux.; S.J.F.; Tomo CXXV; pág. 1643).

Con este antecedente, en 1998, la Segunda Sala de la SCJN, en Tesis de Jurisprudencia 8/98, al resolver la CONTRADICCION DE TESIS 26/97, entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, determinó:

> **MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENEFICAS AL PARTICULAR.** Si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tiene como finalidad mantener el orden público a través del castigo que, en mayor o menor grado, impone el Estado al que incurre en una infracción, debe considerarse que las multas fiscales tienen una naturaleza similar a las sanciones penales y, por tanto, la aplicación en forma retroactiva de las normas que beneficien al particular, se apega a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional y al principio de retroactividad en materia penal aceptado por la jurisprudencia, la ley y la doctrina, en tanto que, por tratarse de castigos que el Estado impone, debe procurarse la mayor equidad en su imposición, en atención a lo dispuesto por el artículo 1o. de la Carta Magna.[J]; 9a. Epoca; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo VII, marzo de 1998; pág. 333.

Complementando su lineamiento en la Tesis de Jurisprudencia 22/2013, establece:

> **PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD DE LA NORMA**

POSTERIOR MAS FAVORABLE. PROCEDE APLICARLO EN BENEFICIO DEL GOBERNADO CUANDO LA NUEVA DISPOSICION DEJA DE CONSIDERAR ANTIJURIDICA LA CONDUCTA SANCIONADA CON MULTA FISCAL. Si se toma en cuenta que esta Segunda Sala en la Jurisprudencia 2a./J. 8/98 de rubro: "MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENEFICAS AL PARTICULAR.", determinó que el principio de retroactividad de la norma más favorable, que tradicionalmente se vinculaba exclusivamente con los delitos y las penas, se ha extendido a las multas fiscales dada la similitud que guardan con las penas, por identidad de razón el citado principio resulta también aplicable cuando lo que se modifica no es la norma sancionadora, en sí misma, sino la que considera antijurídica la conducta del administrado, o la que fija el alcance de ésta, y como consecuencia de ello deja de ser punible la conducta en que incurrió el gobernado con anterioridad a su vigencia, en virtud de la repercusión que esa modificación tiene en la sanción respectiva. Empero, el beneficio de la aplicación retroactiva de la norma posterior más favorable respecto a las multas fiscales, opera siempre que dicha norma se expida o cobre vigencia cuando aún no se emite la resolución correspondiente o se encuentra transcurriendo el plazo legal que tiene la autoridad para hacerlo. 10a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta, Libro XIX, abril de 2013, Tomo 2, pág. 1321. CONTRADICCION DE TESIS 381/2012. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo y Décimo Octavo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 6 de febrero de 2013.

1.2.3.- El Decreto Ley en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias al comercio exterior[15]

Se refiere al ordenamiento que formalmente no proviene del poder legislativo, en virtud de que se emite por el Presidente de la República, en

uso de facultades excepciones en materia de comercio exterior (artículo 131, párrafo segundo, CPEUM), pero formalmente es una norma de carácter general, abstracta y obligatoria. Acertadamente Juan Martín Queralt, señala que "lo que se hace mediante esta fórmula es transferir el ejercicio, pero nunca la titularidad, de la potestad de dictar normas con valor y fuerza de ley".[16]

15 Consúltese la Jurisprudencia: FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS DECRETOS EXPEDIDOS POR EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA, EN USO DE LAS FACULTADES EXTRAORDIANRIAS OTORGADAS POR EL ARTICULO 131, SEGUNDO PARRAFO, DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS [J]; 9a. Epoca; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXV, mayo de 2007; pág. 361. 1a./J. 41/2007.

16 Ob.Cit., pág. 154.

Hacemos notar que en nuestra opinión, no podemos hablar de decreto delegado el que deriva del artículo 131, CPEUM, en virtud de que no es el poder legislativo el que confiere la delegación para legislar, sino el propio texto constitucional.

Para efectos fiscales, el Decreto Ley, puede crear, aumentar, disminuir o derogar aranceles en materia de impuestos al comercio exterior. Esto lo corrobora la Primera Sala de la SCJN cuando establece: **COMERCIO EXTERIOR. LAS FACULTADES EXTRAORDINARIAS PARA LEGISLAR OTORGADAS AL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA EN EL ARTICULO 131, SEGUNDO PARRAFO, DE LA CONSTITUCION FEDERAL, INCLUYEN NO SOLO LAS RELATIVAS A LA POSIBILIDAD DE AUMENTAR, DISMINUIR O SUPRIMIR LAS CUOTAS DE LAS TARIFAS DE EXPORTACION E IMPORTACION, EXPEDIDAS POR EL CONGRESO DE LA UNION, Y DE CREAR OTRAS, SINO TAMBIEN LA FACULTAD PARA DEROGARLAS.** [J]; 10a. Epoca; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro XVII, febrero de 2013, Tomo 1; pág. 298.

1.2.4.- El reglamento

Tiene como sustento el artículo 89, fracción I, CPEUM, que faculta al presidente de la república para "proveer en la esfera administrativa", ello lo confirma el Poder Judicial Federal, en virtud de que estima que cuando dicho precepto establece la facultad para el Presidente de la República para proveer

en la esfera administrativa a su exacta observancia, es ahí donde se encuentra la facultad reglamentaria, porque "Esta última facultad es la que determina que el Ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión" ("REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA PARA EXPEDIRLOS. SU NATURALEZA", Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, SJF, 8a. Epoca, Tomo: XV-Enero, Tesis VI. 2o. 188 A, pág. 298).

Jorge Madrazo indica que: "Inexplicablemente en el Congreso Constituyente de 1856-1857 se modificó esta situación, substituyéndose, al parecer sin razón válida alguna, la expresa mención de la facultad de expedir reglamentos, por la expresión: 'proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia'. El Constituyente de 1916-1917 transcribió literalmente esta expresión de la Constitución de 1857 sin discusión alguna, quedando asentada en el art. 89, fr. I".[17]

Lamentablemente, por el criterio del Pleno de la SCJN, **LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY**, (9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta, Tomo VI, Noviembre de 1997, Tesis: P. CXLVIII/97, pág. 78), se posibilita que El Reglamento puede atender cuestiones de la ley, atendiendo al principio de reserva relativa (en oposición a la reserva absoluta) y para ello señala que: "La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa".

En torno a esta reserva relativa, la doctrina coincide en que al admitir la separación del principio de reserva de ley, en absoluta y relativa, permite la delegación legislativa o deslegalización[18] o la "legislación delegada", como la llama García de Enterría,[19] y precisa al efecto que ésta delegación "supone una participación entre el legislativo, que adopta ordinariamente la iniciativa,

y la administración, que la continúa y la lleva a término y conclusión".

17 Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, Tomo IV, primera edición, pág. 180.
18 Rafael Calvo Ortega, citado por Rodríguez Lobato y Paredes Montiel, "El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria", Editorial Porrúa S.A, México 2001, Primera Edición, pág. 90.
19 Citado por Rodríguez Lobato y Paredes Montiel, Ob.Cit., pág. 74.

En nuestra opinión, en materia tributaria, la reserva debe ser absoluta, considerando que es la propia Carta Magna, quien de forma inicial establece que la manera de contribuir al gasto público es de acuerdo a la ley, por lo que la reserva es absoluta y después, en la ley fiscal, a través del artículo 5o., CFF, previene que en materia de cargas y excepciones fiscales, la interpretación es estricta, es decir, la reserva de ley es absoluta y no relativa y, por otra parte, existen elementos de la materia tributaria –que son de reserva absoluta–, como son los referidos a las infracciones, sanciones y delitos fiscales, por prevención expresa del artículo 14, CPEUM, e inspirado en el aforismo latino *nullum tributum sine lege*, en los que no es posible, ni admisible, la reserva relativa.

En materia tributaria encontramos, entre otros, al Reglamento del CFF, de la Ley del ISR (RLISR), de la ley del IVA (RLIVA) y de la Ley aduanera (RLAD).

En este punto debemos distinguir los reglamentos de ley, que vienen a pormenorizar una cuestión de ley, sin rebasarla, y los reglamentos administrativos, que no tienen como origen una ley, sino que vienen a establecer la estructura y funciones de un órgano administrativo, como puede ser el Reglamento Interior del SAT (RISAT) o el Reglamento Interior de la SHCP (RISHCP) y que por ello se conocen como reglamentos administrativos.

1.2.4.1.- Principios del reglamento

Consideramos para el efecto, los siguientes:

A.- Principio de reserva de ley, consistente en prohibir al reglamento abordar materias reservadas en exclusiva a las leyes del Congreso, como son las relativas a la definición de los tipos penales, las causas de

expropiación y la determinación de los elementos de los tributos.

B.- Principio de subordinación jerárquica, que "exige que el reglamento esté precedido por una ley cuyas disposiciones desarrolle, complemente o pormenorice y en las que encuentre su justificación y medida".

C.- Principio de no complementación de la ley. En efecto, conforme a la opinión de Nava Negrete,[20] "El Reglamento no complementa la ley, porque entonces estaría legislando el Presidente de la República; lo que hace es desarrollar y particularizar las situaciones ya legales previstas".

D.- Principio de preferencia o primacía de la ley. A decir de Gabino Fraga,[21] "consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal, no pueden ser modificadas por un reglamento".

E.- Principio de indelegabilidad de la facultad reglamentaria.[22] En efecto, conforme al artículo 89, fracción I, que se analiza, la facultad y obligación del Presidente de la República de emitir el reglamento es indelegable, es decir, ni el legislativo a través de una ley puede señalarlo, ni el propio titular del Ejecutivo, a través de algún decreto, puede hacerlo.

---

20 Derecho Administrativo Mexicano, Fondo de Cultura Económica, México 1995, pág. 83.
21 Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, S.A., México 1992, 32a. edición, pág. 107.
22 Jorge Reyes Tayabas sostiene este principio en su obra "Derecho Constitucional Aplicado a la Especialización en Amparo", Editorial Themis, México 1991, Primera Edición, pág. 121.

F.- Principio de exclusividad del Presidente de la República como titular de la Facultad Reglamentaria. Se hace consistir en que es el titular del Ejecutivo Federal el único facultado y obligado para ejercitar ésta, en materia federal, por establecerlo así el artículo 89, fracción I, CPEUM.

G.- Principio de facultad y obligación de reglamentar. Como ya se anotó en la evolución histórica de la facultad reglamentaria, es a partir de la Constitución de 1857 cuando la facultad reglamentaria no sólo es una potestad del Ejecutivo, sino también una obligación, por ello es correcto que el Legislativo, a través de una ley, le establezca al Presidente de la República, el deber de reglamentar determinado ordenamiento.

H.- Principio de la facultad reglamentaria, que incluye la creación de las autoridades o dependencias necesarias para que cumpla el fin de la ley, siempre que los empleos se encuentren establecidos en el presupuesto de egresos. Este principio se ha establecido por el Poder Judicial de la

Federación, en diversos criterios, sobre todo a propósito de que el Presidente de la República ha creado dependencias de la SHCP.

I.- Principio de la facultad para reglamentar preceptos constitucionales que corresponde al Congreso. Ello se colige de la propia Carta Magna, en la que se establece de manera expresa qué artículos constitucionales se reglamentarán por el Legislativo. Por ello, a los ordenamientos que se emiten acatando dichas disposiciones se conocen como "leyes reglamentarias".

J.- Principio de que el reglamento no puede establecer la tipología o los elementos para las infracciones y sanciones fiscales. Consistente en que existen elementos de la materia tributaria, –que son de reserva absoluta–, como los referidos a las infracciones, sanciones y delitos fiscales, por prevención expresa del artículo 14, CPEUM, e inspirado en el aforismo latino *nulum tributum sine lege*, en los que no es posible, ni admisible, la Reserva Relativa. Hablar de infracciones y sanciones fiscales es hablar de las conductas infractoras, de sanciones, del responsable de la infracción, de montos, de porcentajes, atenuantes y agravantes, entre otros.

1.2.5.- Las reglas de carácter general en materia fiscal, de comercio exterior y de facilidades administrativas

Estas reglas generales, tanto las fiscales como las de comercio exterior y las de facilidades administrativas, doctrinalmente constituyen un acuerdo, en virtud de que a través de éstas se dan a conocer criterios de interpretación sobre una ley (que puede constituir resolución favorable al contribuyente en términos del artículo 35, CFF).

Aunque materialmente constituyen un reglamento, en virtud de que tienden a pormenorizar la Ley Fiscal, formalmente no lo es, ya que, de acuerdo con el artículo 89, fracción I, CPEUM, las facultades reglamentarias están reservadas al Presidente de la República, no a los titulares de alguna secretaría de la administración pública centralizada. Además, como

reflexiona Christoph Trzaskalik “En general se observa que la extensión de las disposiciones administrativas supera mucho las de leyes tributarias que vienen a desarrollar”.[23]

23 Tratado de Derecho Tributario, Tomo Primero, El Derecho Tributario y sus fuentes, Dirigido por Andrea Amatucci, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 2001, pág. 686.

Enseguida pasamos a comentar los acuerdos administrativos, como parte de la jerarquía normativa en materia fiscal.

1.2.5.1.- La Miscelánea Fiscal (MISFIS)

Recibe este nombre la disposición de carácter anual que emite la SHCP, cuya vigencia, por regla general, es de abril de un año a marzo del siguiente, y que además se va adecuando a la realidad económica o circunstancias que se presentan durante dicho periodo. La vigente para el año 2018, se publicó el 22 de diciembre del 2017, DOF.

1.2.5.2.- La Miscelánea de Comercio Exterior (MISCEX)

Recibe este nombre la disposición en materia de comercio exterior, de carácter anual que emite la SHCP, cuya vigencia, por regla general, es de abril de un año a marzo del siguiente, y que además se va adecuando a la realidad económica o circunstancias en la referida materia, que se presentan durante dicho periodo. La vigente desde el año 2018, se publicó el 18 de diciembre del 2017, DOF.

1.2.5.3.- La Resolución de Facilidades Administrativas

Es una disposición que establece facilidades para el cumplimiento de las obligaciones fiscales a los contribuyentes del régimen simplificado, actividades empresariales, del ISR. Por extensión, se otorgan facilidades para

el cumplimiento de los deberes tributarios en materia del IVA y del IETU.

Para el año 2018, se publicó el 29 de diciembre del 2017, DOF. Tiene la estructura siguiente: Título 1, Sector Primario; Título 2, Sector de Autotransporte Terrestre de Carga Federal; Título 3, Sector de Autotransporte Terrestre Foráneo de Pasaje y Turismo; y Título 4, Sector de Autotransporte Terrestre de Carga de Materiales y Autotransporte Terrestre de Pasajeros Urbano y Suburbano.

Esquemáticamente, estos 3 tipos de reglas de carácter general, quedan representadas como sigue:

1.2.6.- La jurisprudencia

Gerardo Zertuche García establece como definición de jurisprudencia, "el conjunto de criterios jurídicos y doctrinales contenidos en las ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sea en Pleno o en Salas, así como por los Tribunales Colegiados de Circuito en materia de su competencia exclusiva que sea elaborada por reiteración o bien mediante el procedimiento de denuncia de contradicción de tesis con los requisitos que la ley determine, lo cual le da el carácter de obligatoria para los Tribunales que jerárquicamente se encuentran subordinados a éstos. (y de los que no lo estén,

pero por mandato de ley sea obligatoria, como es el caso del Tribunal Fiscal de la Federación".[24]

La jurisprudencia debe considerarse como una norma general y, por ende, fuente del derecho, y así lo sustenta José Ramón Cosío cuando reflexiona: "Para explicar esta modalidad de creación de las normas jurídicas, podemos acudir a la noción Kelseniana de los órganos complejos, a la cual ya antes aludimos... Podemos sostener entonces que la jurisprudencia constituye una norma general, toda vez que rige de manera abstracta para un número indeterminado de casos futuros... Estas normas ni rigen para un caso particular ni agotan su validez una vez aplicadas a un caso concreto, de ahí que pueda reconocérseles carácter general".[25]

Tratándose de la jurisprudencia, a decir de Carla Huerta Ochoa, "La ciencia que tradicionalmente ha estudiado la jurisprudencia como fuente de derecho ha sido la dogmática jurídica, mientras que la hermenéutica se ha ocupado de la interpretación de las normas".[26]

24 La Jurisprudencia en el Sistema Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., México, 1990, Primera Edición, pág. 87.
25 Estudios Jurídicos en Torno a la Constitución Mexicana de 1917 en su Septuagésimo Quinto Aniversario, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autonóma de México, México, 1992, pp. 332-335.
26 "La Jurisprudencia como técnica", Boletín Mexicano de Derecho Comparado, número 95, Biblioteca Jurídica Virtual. Recuperado en: http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/95/art/art4.htm

1.2.6.1.- La jurisprudencia de constitucionalidad y la jurisprudencia de legalidad y la declaratoria general de inconstitucionalidad

La jurisprudencia de constitucionalidad, se integra por cinco criterios ininterrumpidos sustentados por el Pleno o las Salas de la SCJN o los Tribunales Colegiados de Circuito, en tanto que la jurisprudencia de legalidad se forma por el Pleno o las Salas de la SCJN o los Plenos de Circuito, al resolverse una contradicción de tesis entre dos salas de la SCJN o entre dos o más Plenos de Circuito especializados o no, o entre Tribunales Colegiados de Circuito de diferente circuito o entre Tribunales Colegiados del mismo

Circuito.

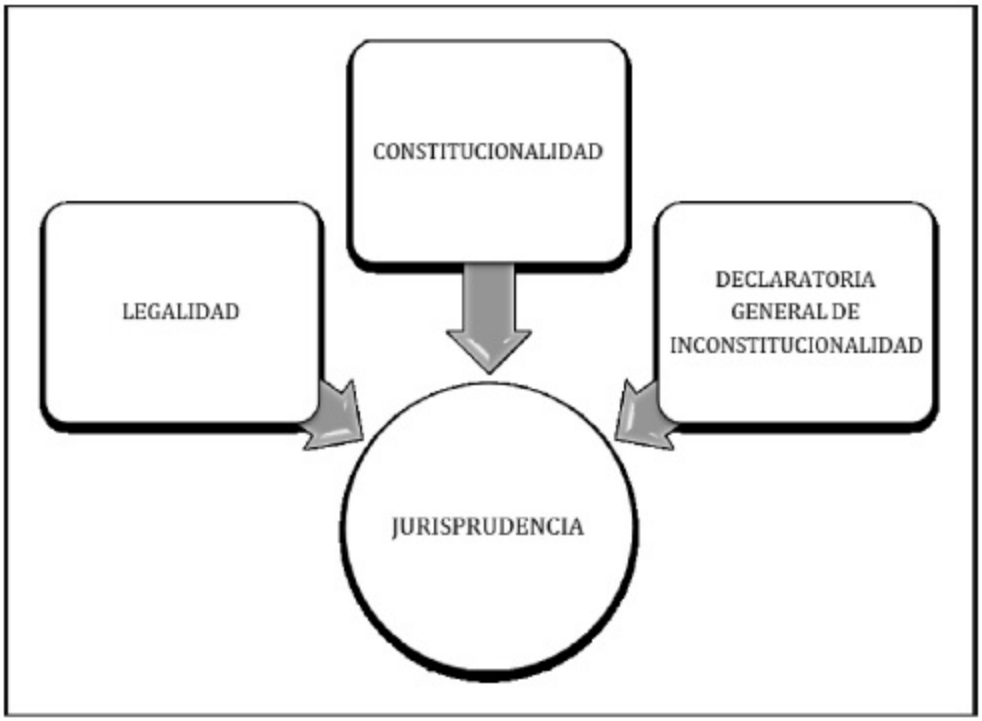
La declaratoria general de inconstitucionalidad; de conformidad con las reglas previstas en este capítulo y en el acuerdo general número 11/2011, publicado en el DOF el 6 de octubre de 2011, reconoce dos formas de integrarla:

a.- Al resolverse la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva por las Salas o el Pleno de la SCJN.

b.- Al determinarse la inconstitucionalidad de la norma general y establezcan jurisprudencia por reiteración, por el Pleno o las Salas de la SCJN y la que emitan los Tribunales Colegiados de Circuito.

En términos del artículo 107, fracción II, CPEUM, la declaratoria general de inconstitucionalidad no aplica a la materia fiscal cuando se emitan sentencias en los juicios de amparo que declaren la inconstitucionalidad de la norma, pero la que regula el artículo 105, CPEUM, sí puede incidir en la materia tributaria.

Enseguida representamos la clasificación de la jurisprudencia:



Por la reforma al artículo 94, CPEUM, la contradicción de tesis entre los

Tribunales Colegiados de cada Circuito será resuelta por un Pleno de Circuito y constituirá jurisprudencia.

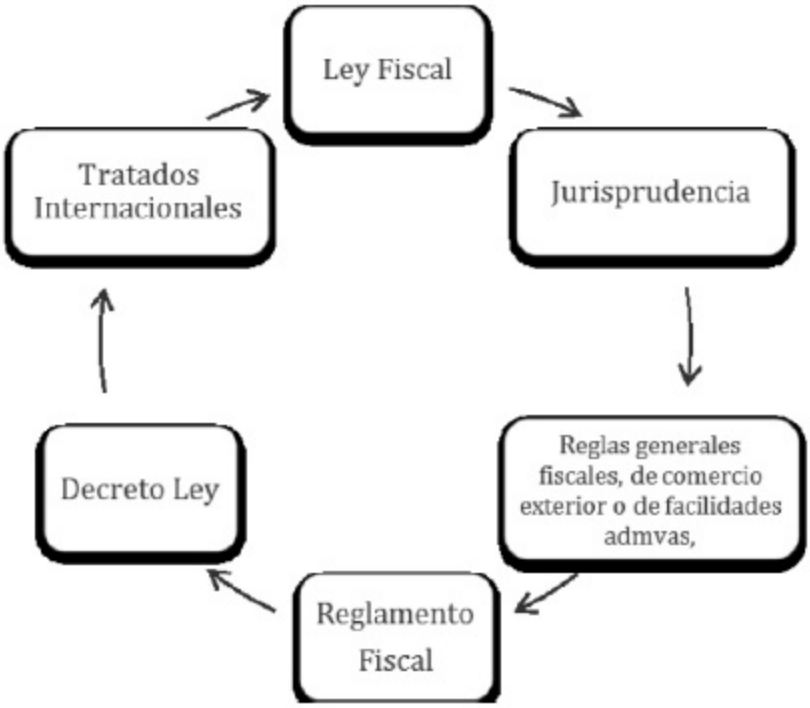
La manera de integrar la jurisprudencia de constitucionalidad y de legalidad,[27] se indica a continuación:

27 Martínez Ríos, Juana y Rigoberto Reyes Altamirano, Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada y con jurisprudencia, Tax Editores Unidos, México, 2013, pág. 655.

JURISPRUDENCIA		
ORGANO EMISOR	**CLASE DE JURISPRUDENCIA**	**VOTACIO REQUERID**
Pleno de la SCJN	Por reiteración de criterios	Por lo menos votos (art. 222 LA
	Por contradicción	Por mayoría (art. LOPJF)
	Por sustitución	Por lo menos votos (art. 23 penúltimo párraf LA)
Salas de la	Por reiteración de criterios	4 votos (art. 2 LA)
	Por contradicción	Por mayoría (a

SCJN		17 LOPJF)
	Por sustitución	4 votos (art. 23 penúltimo párraf LA)
Plenos de Circuito	Por contradicción	Por mayoría (a 226 LA)
	Por sustitución	Dos terceras part (art. 230, fracci I, segundo párra LA)
Tribunales Colegiados de Circuito	Por reiteración de criterios	Unanimidad (a 224 LA)

En resumen, esquemáticamente, las fuentes del derecho fiscal quedarían representadas de la forma siguiente:



OBJETIVOS DEL CAPITULO:

Al final de la unidad de enseñanza, el lector de la obra:

1. Identificará cuál es la ubicación jerárquica entre los tratados internacionales en materia de derechos humanos y la CPEUM.

2. Conocerá en qué consiste el bloque de constitucionalidad en el estado mexicano.

3. Ubicará la jerarquía normativa entre los tratados internacionales y las leyes fiscales federales.

4. Comprenderá cuáles y cuántas son las fuentes del Derecho Fiscal.

5. Conocerá cuáles son los objetivos de los Convenios para evitar la doble tributación.

6. Identificará cuántos y cuáles son los TLC que México tiene celebrados.

7. Ubicará cuáles son las principales leyes fiscales que inciden en el estudio del Código Fiscal de la Federación.

8. Establecerá qué es la retroactividad de la norma tributaria.

9. Comprenderá en qué casos es aplicable la retroactividad de la norma tributaria.

10. Precisará la naturaleza del Decreto Ley en materia de impuestos al comercio exterior.

11. Conocerá cuáles son los elementos del reglamento fiscal y su ubicación frente a la Ley Fiscal.

12. Determinará cuáles y cuántas son las reglas de carácter general que inciden en la materia fiscal.

13. Identificará la diferencia entre la jurisprudencia de constitucionalidad y de legalidad.

14. Establecerá la forma de integrar la jurisprudencia de constitucionalidad, de legalidad y la declaratoria general de Inconstitucionalidad conforme a la ley de amparo.

CAPITULO II

LA INTERPRETACION DE LA LEY FISCAL Y LA SUPLETORIEDAD, LA SIMULACION Y EL FRAUDE A LA LEY FISCAL

2.- La Interpretación de las normas fiscales. ***2.1.-*** Los Métodos de interpretación Jurídica. ***2.2.-*** La interpretación de la norma fiscal y el Principio pro homine. ***2.3.-*** Antinomias en materia fiscal. ***2.3.1.-*** Entre normas de diferente rango o jerarquía. ***2.3.2.-*** Entre normas posteriores y anteriores. ***2.3.3.-*** Entre normas especiales y generales. ***2.4.-*** Aplicación estricta de la Norma Fiscal. ***2.5.-*** La Supletoriedad. ***2.5.1.-*** Reglas de aplicación. ***2.6.-*** Situaciones especiales por desviaciones en la interpretación de la norma fiscal que pueden considerarse irregulares. ***2.6.1.-*** Fraude a la Ley. ***2.6.2.-*** La Simulación. ***2.7.-*** Las economías de opción. ***2.8.-*** Los criterios no vinculativos del Anexo 3, MISFIS2018, ¿presumen conductas que constituyen Fraude a la ley, o simulación o economías de opción?

2.- La interpretación de las normas fiscales

Norberto Bobbio señala que "el primer paso para interpretar una norma jurídica será tomar en cuenta a quién se dirige y cuál comportamiento establece".[28] Por su parte, Sanz de Urquiza,[29] considera que interpretar, "implica adecuar las normas a una realidad determinada en un momento preciso y en una sociedad específica".

Considerando lo antes citado, nos avocaremos a analizar los métodos de interpretación jurídica en general y la aplicación estricta de la norma tributaria.

2.1.- Los métodos de Interpretación Jurídica

Según Manuel Atienza, "La gran utilidad que desempeñan los métodos tradicionales de interpretación es la de contribuir a una argumentación y motivación jurídica mucho más sólida y profunda cuando se sustenta determinada decisión judicial o posición dogmática respecto al sentido de la norma jurídica. Toda sentencia judicial o un procedimiento científico sobre la ley descansa en la racionalidad del planteamiento que sólo puede compartirse y llegar al consenso si es consecuencia del empleo de los métodos de interpretación".[30]

Siguiendo la línea argumentativa en materia de interpretación, Manuel L. Hallivis Pelayo considera:

> Respecto del camino adecuado para lograr una interpretación exitosa, debemos mencionar brevemente que los métodos de interpretación que postulan las diversas escuelas, nos indican el camino, el cómo desarrollar la labor interpretativa; las técnicas, en cambio, nos muestran

> los diversos recursos, herramientas o procedimientos con que cuento para "andar ese camino"; es decir, para desarrollar la interpretación en forma exitosa. La técnica es independiente del pensamiento que rige al camino para lograr el fin.[31]

Atento a lo anterior, nos remitimos al párrafo segundo del artículo 5, CFF, el cual establece que las demás disposiciones se interpretarán conforme a cualquier método. Los más usuales, pero no los únicos, son los que pasamos a comentar y que Víctor Emilio Anchondo Paredes[32] explica de la manera siguiente:

A.- Gramatical o exegético, cuyo significado es que "con ayuda de las reglas gramaticales y del uso del lenguaje se indaga el sentido de los términos".

B.- Histórico, que "estudia los contextos anteriores que puedan influir en el entendimiento actual de las normas".

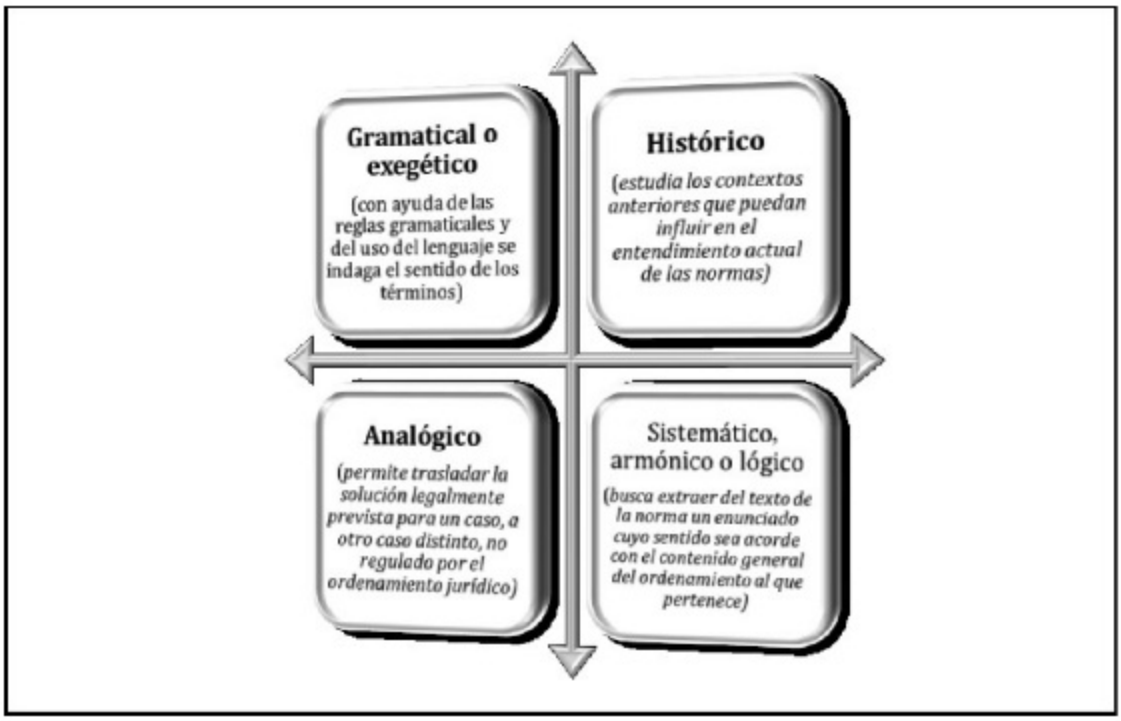
C.- Analógico, que "permite trasladar la solución legalmente prevista para un caso, a otro caso distinto, no regulado por el ordenamiento jurídico".

D.- Sistemático o armónico, que "busca extraer del texto de la norma un enunciado cuyo sentido sea acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece".

---

28 Teoría General del Derecho, Segunda Edición, Editorial Temis S.A., Bogotá, Colombia, pág. 129.
29 La Interpretación de las Leyes Tributarias, Ediciones Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1990, pág. 17.
30 Citado por Víctor Emilio Anchondo Paredes, Métodos de interpretación jurídica, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Recuperado en: http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/qdiuris/cont/16/cnt/cnt4.pdf
31 Interpretación en materia tributaria. Recuperado en: www.juridicas.unam.mx
32 Ob.Cit.

Esquemáticamente los métodos quedarían representados de la forma siguiente:


Gramatical o exegético
(con ayuda de las reglas gramaticales y del uso del lenguaje se indaga el sentido de los términos)
Histórico
(estudia los contextos anteriores que puedan influir en el entendimiento actual de las normas)
Analógico
(permite trasladar la solución legalmente prevista para un caso, a otro caso distinto, no regulado por el ordenamiento jurídico)
Sistemático, armónico o lógico
(busca extraer del texto de la norma un enunciado cuyo sentido sea acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece)

Junto con estos métodos tendríamos que mencionar los siguientes:

A.- El de "interpretación según la voluntad del legislador, auténtica o método subjetivo", que "consiste en recrear la norma según lo que quiso el legislador. Se deriva del pensamiento legislativo volcado en los debates parlamentarios tratando con ello de encontrar la "mens legis" del legisferante".[33]

33 Teresa Gómez y Carlos María Folcó, Procedimiento tributario, Ley 11.683-Decreto 618/97, 8a. Edición, Thomson Reuters, Buenos Aires, Argentina, 2014, pág. 56.

B.- El de la realidad económica. "La primera vez que la realidad económica fue recogida por un texto legal con el objeto de constituir un factor determinante en la actividad de interpretación de las leyes fiscales fue en el año 1919, al promulgarse el Ordenamiento Tributario Alemán, cuyo artículo 4o. estableció" que "en la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias".[34]

En relación con este método de interpretación, tal y como lo señala Luis Alberto Araoz Villena,"es evidente que la interpretación y aplicación de las normas tributarias debe guardar perfecta armonía con el principio de legalidad debidamente incorporado en los textos constitucionales indicados.

Si no se guarda dicha armonía no habrá seguridad jurídica, [ya que puede suceder que] el intérprete, basándose en consideraciones de índole económica no previstas en la ley, extiende los alcances de esta más allá de lo que permite, los distintos métodos interpretativos, incluyendo a la interpretación extensiva".[35]

C.- El análisis económico del derecho, como método de interpretación que a decir de Juan Trujillo "es un método de evaluación de los casos particulares y de las instituciones jurídicas, siguiendo criterios económicos".[36]

Dicho método "consiste en utilizar la racionalidad económica al derecho, tratando de explicar las conductas tal y como son en el mundo actual y tratar de poner soluciones a través de una organización de normas e instituciones basadas en razonamientos económicos", a decir de Montalvo Romero.[37]

El esfuerzo por adecuar la norma genérica al caso concreto no ha sido fácil, por el contrario, ha sido variado el pensamiento y los métodos propuestos para interpretar la norma jurídica. No hay un consenso sobre cuál es el método que debe prevalecer para la interpretación, pero sí lo hay en una cuestión: no hay disposición jurídica que no merezca o no deba interpretarse.

Como lo mencionamos en nuestra obra, *Diccionario de términos Fiscales*, "para interpretar la norma jurídica, debemos atender a tres cuestiones fundamentales: la voluntad del legislador expresada en la norma escrita, el destinatario de ésta, como lo es la sociedad, y el ámbito en que se desenvuelve, como es el tiempo o época en que se va a aplicar. Estos tres ejes deben considerarse por el intérprete, para poder llegar a desentrañarla".[38]

---

34 Luis Alberto Araoz Villena, La Interpretación Económica de las Leyes Tributarias y la calificación de los hechos imponibles por su contenido económico. Recuperado en: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev23_LAAV.pdf

35 Ob.Cit.

36 Aproximación al Análisis Económico del Derecho de Algunas Instituciones del Sistema Jurídico Colombiano. Recuperado en: www.redsociojuridica.org/analisis_economico_derecho.htm

37 El análisis económico del derecho en la delincuencia económica. Recuperado en: www.letrasjuridicas.com/Volumenes/21/montalvo21.pdf

38 Tomo III, Letra M-Z, Quinta Edición, Tax Editores Unidos, México, 2011, pág. 50.

2.2.- La interpretación de la norma fiscal y el principio *pro homine*

Por la reforma constitucional al artículo 1o., CPEUM, afortunadamente el gobernado tiene la protección de que, en caso de duda sobre los derechos humanos reclamados, debe aplicarse la interpretación más favorable a la persona y así lo corrobora el Tercer Tribunal Colegiado del Décimo Octavo Circuito cuando expresa: "Dicho precepto recoge de manera directa el criterio o directriz hermenéutica denominada principio pro homine, el cual consiste en ponderar ante todo la fundamentalidad de los derechos humanos, a efecto de estar siempre a favor del hombre, lo que implica que debe acudirse a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trate de derechos protegidos e, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trate de establecer límites para su ejercicio". (Principio pro homine. su conceptualización y fundamentos. [TA]; 10a. Epoca; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro VII, abril de 2012, Tomo 2; pág. 1838).

De tal manera, que bajo el principio *pro homine*, tendríamos que preguntarnos si este principio viene a prevalecer sobre la aplicación estricta de la norma fiscal y, en nuestra opinión, consideramos que sí. Efectivamente, aunque la norma fiscal sea de aplicación estricta, si existe duda sobre la carga tributaria que se desea o quiere imponer al contribuyente, debe prevalecer la interpretación a favor de la persona por los derechos humanos que ampara el artículo 1o., CPEUM. Esta postura no sería novedosa, ya que Simón Costa, a propósito del brocardo *in dubio contra fiscum*, expresa que "ha llevado a algunos autores a sostener que cuando una norma tributaria presenta dudas, es necesario siempre pronunciarse a favor de la interpretación que resulta menos gravosa para el contribuyente".[39]

Para confirmar la interpretación anterior, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Penal del Segundo Circuito, expresa: "La Corte Interamericana de Derechos Humanos, al explicar el alcance de este principio, en relación con las restricciones de los derechos humanos, expresó que 'entre varias opciones para alcanzar ese objetivo debe escogerse aquella que restrinja en menor escala el derecho protegido'. Así, cuando esa regla se manifiesta mediante la preferencia interpretativa extensiva, implica que ante diferentes interpretaciones de un dispositivo legal, debe optarse por aquella que conduzca a una mejor y más amplia protección de los derechos fundamentales, descartando así las que restrinjan o limiten su ejercicio".[40]

39 Citado por Andrea Amatucci, Tratado de Derecho Tributario. . ., Ob.Cit., pág. 621.
40 Tesis titulada: PRO HOMINE. SI EN UN CASO CONCRETO NO SE ACTUALIZA LA ANTINOMIA DE DOS NORMAS QUE TUTELAN DERECHOS HUMANOS, ESTE PRINCIPIO NO ES EL IDONEO PARA RESOLVERLO. 10a. época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: S.J.F. y su Gaceta, Tomo: Libro XV, diciembre de 2012, pág. 1516.

En relación con el tema, Herrera Molina y Gorospe Oviedo (sin acudir al principio *pro homine*), razonan que en caso de duda normativa, debe aplicarse la interpretación más favorable al contribuyente, bajo la premisa "que las actuaciones de la Administración Tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa".[41] Agregan como argumento que, en caso de duda "no es convincente alegar la procedencia del interés público sobre el individual: como ya hemos señalado, el interés público no equivale al interés recaudatorio, sino a una justa distribución de la carga tributaria y un respeto general a los derechos fundamentales".

2.3.- Antinomias en materia fiscal

Norberto Bobbio expresa que la antinomia jurídica es aquella "situación en que dos normas incompatibles entre sí, que pertenecen a un mismo ordenamiento, tienen un mismo ámbito de validez".[42]

Sobre los criterios de solución en las antinomias, el Cuarto Tribunal Colegiado en materia civil del Primer Circuito, en la tesis "ANTINOMIAS O CONFLICTOS DE LEYES. CRITERIOS DE SOLUCION", fija principalmente tres criterios:

> **1.** Criterio jerárquico (*lex superior derogat legi inferiori*), ante la colisión de normas provenientes de fuentes ordenadas de manera vertical o dispuestas en grados diversos en la jerarquía de las fuentes, la norma jerárquicamente inferior tiene la calidad de subordinada y, por tanto, debe ceder en los casos en que se oponga a la ley subordinante; 2. Criterio cronológico (*lex posterior derogat legi priori*), en caso de conflicto entre normas provenientes de fuentes jerárquicamente equiparadas, es decir, dispuestas sobre el mismo plano, la norma creada con anterioridad en el tiempo debe considerarse abrogada tácitamente, y por tanto, ceder ante la nueva; y, 3. Criterio de especialidad (*lex*

specialis derogat legi generali), ante dos normas incompatibles, una general y la otra especial (o excepcional), prevalece la segunda, el criterio se sustenta en que la ley especial substrae una parte de la materia regida por la de mayor amplitud, para someterla a una reglamentación diversa (contraria o contradictoria). (Novena Epoca, S.J.F., Tomo XXXI, febrero de 2010, pág. 2788).[43]

41 La interpretación favorable al contribuyente ante la oscuridad normativa, Crónica Tributaria Núm. 100/2001. Recuperado en: http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=207374

42 Teoría General del Derecho, Segunda Edición, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 2002, pág. 189.

43 En esta misma tesis se fijan otros lineamientos para solucionarlas, como son: "4. Criterio de competencia, aplicable bajo las circunstancias siguientes: a) que se produzca un conflicto entre normas provenientes de fuentes de tipo diverso; b) que entre las dos fuentes en cuestión no exista una relación jerárquica (por estar dispuestas sobre el mismo plano en la jerarquía de las fuentes), y c) que las relaciones entre las dos fuentes estén reguladas por otras normas jerárquicamente superiores, atribuyendo –y de esa forma, reservando– a cada una de ellas una diversa esfera material de competencia, de modo que cada una de las dos fuentes tenga la competencia exclusiva para regular una cierta materia. Este criterio guarda alguna semejanza con el criterio jerárquico, pero la relación de jerarquía no se establece entre las normas en conflicto, sino de ambas como subordinadas de una tercera; 5. Criterio de prevalencia, este mecanismo requiere necesariamente de una regla legal, donde se disponga que ante conflictos producidos entre normas válidas pertenecientes a subsistemas normativos distintos, debe prevalecer alguna de ellas en detrimento de la otra, independientemente de la jerarquía o especialidad de cada una; y, 6. Criterio de procedimiento, se inclina por la subsistencia de la norma, cuyo procedimiento legislativo de que surgió, se encuentra más apegado a los cánones y formalidades exigidas para su creación. Para determinar la aplicabilidad de cada uno de los criterios mencionados, resulta indispensable que no estén proscritos por el sistema de derecho positivo rector de la materia en el lugar, ni pugnen con alguno de sus principios esenciales. Si todavía ninguno de estos criterios soluciona el conflicto normativo, se debe recurrir a otros, siempre y cuando se apeguen a la objetividad y a la razón. En esta dirección, se encuentran los siguientes: 7. Inclinarse por la norma más favorable a la libertad de los sujetos involucrados en el asunto, por ejemplo, en el supuesto en que la contienda surge entre una norma imperativa o prohibitiva y otra permisiva, deberá prevalecer esta última. Este criterio se limita en el caso de una norma jurídica bilateral que impone obligaciones correlativas de derechos, entre dos sujetos, porque para uno una norma le puede ser más favorable, y la otra norma favorecerá más la libertad de la contraparte. Para este último supuesto, existe un diverso criterio: 8. En éste se debe decidir a cuál de los dos sujetos es más justo proteger o cuál de los intereses en conflicto debe prevalecer; 9. Criterio en el cual se elige la norma que tutele mejor los intereses protegidos, de modo que se aplicará la que maximice la tutela de los intereses en juego, lo que se hace mediante un ejercicio de ponderación, el cual implica la existencia de valores o principios en colisión, y por tanto, requiere que las normas en conflicto tutelen o favorezcan al cumplimiento de valores o principios distintos; y, 10. Criterio basado en la distinción entre principios y reglas, para que prevalezca la norma que cumpla mejor con alguno o varios principios comunes a las reglas que estén en conflicto. Esta posición se explica sobre la base de que los principios son postulados que persiguen la realización de un fin, como expresión directa de los valores incorporados al sistema jurídico, mientras que las reglas son expresiones generales con menor grado de abstracción, con las que se busca la realización de los principios y valores que las informan; de manera que ante la discrepancia entre reglas tuteladas de los mismos valores, debe subsistir la que mejor salvaguarde a éste, por ejemplo, si la colisión existe entre normas de carácter procesal, deberá resolverse a favor de la que tutele mejor los elementos del debido proceso legal".

Con este motivo pasamos a formular algunos comentarios sobre estos criterios para resolver la antinomia

2.3.1.- Entre normas de diferente rango o

jerarquía

Un ejemplo de ello es la tesis que enseguida citamos, fue resuelta bajo este criterio de prevalencia por no tratarse de normas de igual rango o jerarquía.

> **DERECHO DE AUTOCORREGIRSE UNA VEZ INICIADAS LAS FACULTADES DE COMPROBACION EN MATERIA ADUANERA. ANTINOMIA ENTRE LOS ARTICULOS 2, FRACCION XIII, 13 Y 14 DE LA LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE, Y EL ULTIMO PARRAFO, DE LA REGLA 1.5.2 DE LAS REGLAS DE CARACTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR (REGLAS VIGENTES EN 2007).-** Por una parte los artículos 2o., fracción XIII, 13 y 14, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, establecen un derecho de los contribuyentes auditados, es decir, de los contribuyentes a los cuales se les ha iniciado alguna de las facultades de comprobación que se encuentran contempladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, derecho que consiste en que hasta antes de la notificación de la resolución determinante, con la cual se concluye al procedimiento de fiscalización, dicho contribuyente tiene el derecho de autocorregir su situación fiscal, pagando las contribuciones a su cargo junto con sus accesorios, de conformidad con las leyes fiscales; y por otro lado, el último párrafo, de la regla 1.5.2 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior (vigentes en 2007), establece que el derecho consagrado en ella (es decir, el derecho de optar por importar de manera definitiva, la mercancía que en un principio se internó al país de manera provisional, cuando este plazo ya se hubiere vencido) no se podrá ejercer cuando se hayan iniciado facultades de comprobación en cuanto a la mercancía que se pretende importar de manera definitiva. Disposiciones con las cuales se detecta que existe una antinomia, ya que en una se consagra un derecho de los contribuyentes auditados, mientras que la otra lo restringe. Entonces, al existir contradicción entre una Ley y una norma reglamentaria, el criterio para resolver dicha contradicción es el principio denominado “preferencia de la ley”, y por consiguiente, el derecho del contribuyente auditado, de autocorregir su situación fiscal

hasta antes de notificarse la resolución determinante, consagrado en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, debe ser respetado por la autoridad fiscalizadora durante el procedimiento oficioso, y posteriormente emitir la resolución que en derecho proceda. (29). 6a. época, Primera Sala Regional Hidalgo–México del TFJFA, Publicación: núm. 22 Octubre 2009, pág. 239.

2.3.2.- Entre normas posteriores y anteriores

Se refiere al denominado "criterio cronológico", a través del cual se dilucida que la norma posterior prevalece sobre la norma anterior. Este fue el criterio sobre el que resolvió la tesis que enseguida se cita:

> El artículo 3o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1988, señala expresamente la facultad del titular del Ejecutivo para que por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expida las disposiciones necesarias para el cumplimiento de lo establecido por esa Ley en materia de estímulos fiscales; asimismo, en relación con dicho precepto, el artículo 13 de la citada Ley, establece las actividades que podían ser objeto de estímulos fiscales para el periodo de 1988, por ello la Ley de Ingresos mencionada está dejando sin efectos legales para el ejercicio fiscal de 1988, el Decreto de 22 de enero de 1986 que establece los estímulos fiscales para fomentar el empleo, la inversión en actividades industriales prioritarias y el desarrollo regional; en tal virtud, no existe retroactividad sí se aplica el Decreto de 22 de agosto de 1988 de referencia, puesto que al entrar en vigor la Ley de Ingresos de la Federación, quedó derogado tácitamente el Decreto de 22 de enero de 1986, a partir del 1o. de enero de 1988. **RETROACTIVIDAD.- NO EXISTE SI SE APLICA COMO FUNDAMENTO DE LA RESOLUCION EL DECRETO POR EL QUE SE PRECISAN LOS DECRETOS Y ACUERDOS EN MATERIA DE ESTIMULOS FISCALES Y SUBSIDIOS QUE SE ENCUENTRAN VIGENTES A PARTIR DEL EJERCICIO FISCAL DE 1988, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA**

FEDERACION EL 22 DE AGOSTO DEL MISMO AÑO.- Pleno del TFJFA, Tercera época, Publicación: núm. 25. enero 1990. pág. 12.

2.3.3.- Entre normas especiales y generales

En materia fiscal, el CFF es una norma general frente a las leyes fiscales especiales, tales como, la LIEPS, LIVA, LISR, LFD. De tal manera que las normas fiscales especiales prevalecen a las normas generales y este criterio ya lo fijó el Pleno de la SCJN, desde la 5a. época cuando determinó: Leyes Generales. No pueden ser aplicadas cuando, respecto del punto de que se trate, exista una disposición especial. (5a. época, Fuente: S.J.F., Tomo: XIX, pág. 54).

Un ejemplo de ello lo constituía la devolución del IMPAC, que se regía por la ley fiscal especial, es decir por la ley del IMPAC, frente a la devolución que establece el CFF, como una norma general, y así lo corrobora la Primera Sala de la SCJN cuando estableció que: "la disposición identificada en último término (LIMPAC) prevé un mecanismo especial de devolución, es evidente que las reglas que contiene tienen preeminencia sobre lo establecido en el mencionado código –como acontece con la determinación del saldo a favor, de su monto, de la causación y cálculo de actualizaciones y accesorios, así como para la delimitación de las modalidades que condicionan la procedencia material de la devolución–, mientras que en todo lo no previsto expresamente por dicho numeral resultan aplicables supletoriamente las reglas generales contenidas en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación". (**DEVOLUCION DE CONTRIBUCIONES. EL ARTICULO 22 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ES DE APLICACION SUPLETORIA AL DIVERSO 9O., PARRAFO OCTAVO, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO** [TA]; 9a. Epoca; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXII, septiembre de 2005; pág. 297).

Otro ejemplo lo constituye el denominado conflicto entre el artículo 11, LIETU y el artículo 22, LIF2010, que se refería a la aplicación de créditos fiscales. El criterio sustentado es que no acontecía dicha antinomia y con este motivo pasamos a examinarlo:

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2010. EL ARTICULO 22, PARRAFO TERCERO, NO PRESENTA CONTRADICCION O ANTINOMIA ALGUNA CON EL PARRAFO TERCERO DEL ARTICULO 11 DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA. El artículo 22, párrafo tercero, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2010, al establecer que el crédito fiscal a que se refiere el diverso numeral 11, párrafos primero, segundo y tercero, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Unica, no podrá acreditarse contra el Impuesto sobre la Renta causado en el ejercicio en que se generó, no transgrede el principio de seguridad jurídica, ya que no existe confrontación o antinomia alguna con el párrafo tercero del artículo 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Unica, porque éste establece, a futuro, que el monto del crédito fiscal causado cuando el monto de las deducciones autorizadas por la ley sea mayor a los ingresos gravados por la misma, percibidos en el ejercicio, podrá acreditarse por el contribuyente contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en el que se generó el crédito; mientras que el párrafo tercero del artículo 22 de la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio fiscal de 2010, impide que se haga tal acreditamiento contra el impuesto sobre la renta causado únicamente por lo que concierne al ejercicio fiscal de 2010. Es decir, este último precepto no prohíbe lo que el otro permite: el acreditamiento, sino sólo prevé que ello ocurrirá durante el ejercicio de 2010. Además, entre dichos preceptos legales no existe incongruencia o antinomia que genere inseguridad jurídica respecto del acreditamiento mencionado, pues el hecho de que el artículo 11 lo permita como una regla general hacia el futuro y el artículo 22 lo impida como una regla específica por lo que concierne al referido ejercicio fiscal, únicamente implica la sustitución de una disposición general por otra de igual rango con diferente supuesto y vigencia, pero sin derogar la primera. [J]; 10a. Epoca; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro XVI, enero de 2013, Tomo 1; pág. 422. Tesis de jurisprudencia 2/2013 (9a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de 5 de diciembre de 2012.

En nuestra opinión, sí existía la antinomia, pero debió prevalecer la norma especial (LIETU), frente a la norma general (LIF), partiendo del hecho de que

los créditos fiscales son un tema específico para determinar la base gravable en el IETU y por ello la norma especial era la LIETU.

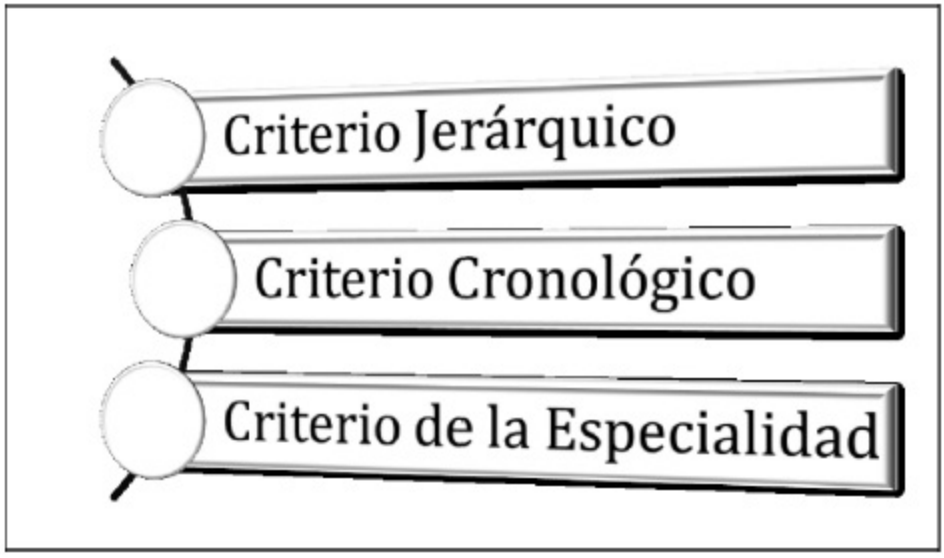
Corroborando lo anterior, a propósito de la prevalencia de la norma especial sobre la norma general, se pronuncia la Segunda Sala de la SCJN, en la Jurisprudencia 164/2008, cuando expresa:

> El artículo 136 del mismo ordenamiento, dispone que las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas, en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos. Ahora bien, conforme al principio del derecho de que la ley especial prevalece sobre la general, se llega a la conclusión de que el artículo 48, fracciones I y IX, al regular la facultad de la autoridad para solicitar determinados documentos a los particulares y definir cómo debe realizarse la notificación de dicha solicitud, es la que tiene la naturaleza de norma especial. Por tanto, la notificación de dicho oficio y, en su caso, la resolución fiscal, para su validez, debe realizarse en el domicilio manifestado ante el registro federal de contribuyentes. **NOTIFICACION. EL OFICIO DE OBSERVACIONES O, EN SU CASO, LA RESOLUCION FISCAL DICTADA CON MOTIVO DE LA SOLICITUD DE INFORMACION, FUERA DE LA VISITA DOMICILIARIA, A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 48 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE DE 2000 A 2003, DEBE PRACTICARSE EN EL DOMICILIO MANIFESTADO ANTE EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.** 9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta XXVIII, noviembre de 2008, pág. 230. Contradicción de tesis 152/2008-SS. Entre las sustentadas por el Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. 22 de octubre de 2008.

Por otra parte, el CFF actúa como una norma fiscal especial, frente a las

normas del derecho federal común y un ejemplo de ello, pudiera ser en el caso de la entrada en vigor de normas de carácter general que regula el artículo 3o., CCF, sin embargo, la entrada en vigor de las disposiciones en materia fiscal deben regirse por el artículo 7o., CFF, que es la norma fiscal especial. Dicha disposición señala: "Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior".

Esquemáticamente, se representan enseguida las formas de resolver las antinomias:



2.4.- Aplicación estricta de la Norma Fiscal[44]

44 Véase la tesis: NORMAS QUE ESTABLECEN Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito [TA]; 9a. Epoca; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXII, diciembre de 2010; pág. 1781. II.2o.A.48 A.

En efecto, el artículo 5o., CFF, determina:

> **Artículo 5o.-** Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las

que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

En alcance a este precepto, el Segundo Tribunal Colegiado del octavo circuito, determina que para estar en posibilidad de acudir a la aplicación estricta de la norma, debe en primer orden, determinarse si la norma tributaria contempla una carga o beneficio. Para ello examínese la tesis titulada: NORMA JURIDICA FISCAL. SU INTERPRETACION PUEDE SER DE ESTRICTA APLICACION O NO, SEGUN CONTEMPLE UNA CARGA O BENEFICIO PARA EL PARTICULAR CONTRIBUYENTE. [TA]; 9a. Epoca; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo IX, abril de 1999; pág. 573. Véase: Semanario Judicial de la Federación, 8a. Epoca, Tomo VII, abril de 1991, pág. 192, tesis I.3o.A.41 K, de rubro: “Interpretación de la Ley, Instrumentos al Alcance del Organo Jurisdiccional”.

Sobre el mismo tema de la aplicación estricta, en una tesis relevante, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito determina que las normas que regulan la exención tributaria, también son de aplicación estricta y para ello expresa:

EXENCION FISCAL. AL AFECTAR EL NACIMIENTO Y CUANTIA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA, SU APLICACION DEBE SER ESTRICTA. La exención en materia impositiva consiste en que, conservando los elementos de la relación jurídica tributaria, es decir, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, forma y época de pago, por razones de equidad, conveniencia o política económica se libera de su obligación tributaria al sujeto pasivo, por lo que dicha institución jurídico-tributaria también debe estar expresamente consignada en ley y prever los aludidos elementos esenciales de acuerdo con el principio de legalidad tributaria. De ahí que sea claro que su aplicación deba ser en forma estricta, pues afecta el

nacimiento y cuantía de la obligación tributaria, de suerte que es lógico concluir que al igual que las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares, la interpretación del alcance de sus elementos esenciales sólo debe efectuarse cuando de su análisis literal, en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, no cuando se trate de sus elementos accidentales, en los que su interpretación puede realizarse aplicando cualquier método interpretativo en materia jurídica. [TA]; 9a. Epoca; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXV, febrero de 2007; pág. 1707. Nota: Esta tesis contendió en la contradicción 142/2007-SS resuelta por la Segunda Sala, de la que derivó la tesis 2a./J. 157/2007, que aparece publicada en el S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Tomo XXVI, agosto de 2007, pág. 538, con el rubro: "ESTIMULO FISCAL CONTENIDO EN EL ARTICULO 17, FRACCION II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL 2002. NO RESULTA APLICABLE A LOS HELICOPTEROS".

Siguiendo el análisis del tema, considérese también:

REGALIAS. EL ARTICULO 15-B DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE ESTABLECE UN CATALOGO DE ESTAS, ES DE APLICACION ESTRICTA CUANDO SE INVOCA EN RELACION CON LOS ARTICULOS 42 Y 43 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Los artículos 42 y 43 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecen una limitante a la deducción de regalías. Por su parte, las hipótesis en que se considera que determinada erogación constituye una regalía para efectos fiscales, se prevén en el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación. De ahí que cuando la autoridad fiscal pretenda emplear la limitación de mérito y para tal efecto invoque el último precepto citado, debe considerar que su aplicación es estricta, conforme al artículo 5o. del mismo código tributario, ya que dada la limitación en la deducción de regalías, ésta afecta directamente la base gravable del impuesto sobre la renta. Por tanto, no es factible realizar una interpretación extensiva del referido numeral 15-B para incluir artificialmente entre sus hipótesis, supuestos que conforme a su interpretación literal no se encuentran previstos en dicha norma, como sería el pago de regalías por el uso de una marca comercial (diversa a la marca de fábrica que sí se enlista en el precepto

aludido). Cuarto Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito. [TA]; 9a. Epoca; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIII, mayo de 2006; pág. 1857.

Debemos acotar que la Segunda Sala de la SCJN determina, que a pesar de que las disposiciones en materia tributaria sean de aplicación estricta, no impide que se puedan acudir a otros métodos de interpretación para conocer la intención del legislador. La tesis establece:

> Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance. **LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACION AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 5o. DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.** 9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta, Tomo X, diciembre de 1999, Tesis: 2a. CXLII/99, pág. 406. Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente Tercero del propio circuito, por la otra. Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia pues no trata el tema de la contradicción que se resolvió.

Es importante considerar que para el año 2014, se pretendió incorporar al

artículo 5o., CFF, la doctrina judicial de la "Prevalencia de la sustancia sobre la forma"[45] por el Ejecutivo Federal al presentar las iniciativas de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.[46]

45 Esta forma de interpretación tiene como influencia que "la jurisprudencia norteamericana fundamentó muchos fallos en consideraciones análogas, y de esta forma sentó el principio de que la imposición es materia de sustancia y no de forma, y que por ende el resultado económico es lo que tiene importancia en la aplicación de los impuestos, y no las formas empleadas". Juan del Busto Quiñones. El criterio de la realidad económica y la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Recuperado en: http://vlex.com.pe/vid/criterio-realidad-norma-viii-tributario-378248574

46 Gaceta Parlamentaria número 3857-C, domingo 8 de septiembre del 2013, Año XVI, LXII Legislatura, Cámara de Diputados, pág. LXXIV.

En dicha iniciativa se dijo:

> Podemos destacar la existencia de una doctrina judicial denominada "Prevalencia de la sustancia sobre la forma", que postula, "que los tribunales no se encuentran constreñidos a respetar la forma jurídica elegida por el contribuyente y bajo la cual se presenta la transacción –así como tampoco se encuentran obligados a reconocer los beneficios fiscales inherentes a la forma escogida–, si dicho aspecto de la operación no coincide con la realidad económica objetiva, es decir, con la verdadera naturaleza de la transacción".
>
> Es importante destacar que las violaciones a la Ley Fiscal no ocurren exclusivamente cuando un sujeto contraviene una disposición, cuya consecuencia es la comisión de una infracción o un delito, según sea el caso. Igualmente, se puede dar el caso que no necesariamente exista una contravención, pero se frustra el fin de la norma. Esto último, dentro de la doctrina se conoce como fraude a la ley, y se traduce en la figura de la elusión fiscal.
>
> Sin embargo, no toda elusión es ilegal, es preciso hacer referencia a sus especies.
>
> La cláusula anti-elusión que promueve esta reforma no se opone al principio de la aplicación estricta de la ley, al contrario, otorga una herramienta que ayudará a la autoridad a perfeccionar su ejercicio. Lo anterior, a través de obligarla no sólo a aplicar estrictamente el texto de la ley, sino también a velar porque su sentido sea cumplido y no defraudado.

> Es en ese contexto que se inscribe la presente iniciativa en cuanto a la adición de un tercer y cuarto párrafos al artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación. Evidentemente, la interpretación de las autoridades fiscales que tengan como base la denominada cláusula anti-elusión no será como norma discrecional o un régimen de excepción, y por tanto, quedará absolutamente sujeta a los controles de legalidad y de constitucionalidad vigentes y aplicables a todos los demás actos de la autoridad administrativa.

El texto propuesto para adicionar los párrafos tercero y cuarto al artículo 5o., CFF, era el siguiente:

> **Artículo 5o.**
>
> Si la autoridad fiscal detecta prácticas u operaciones del contribuyente que formalmente no actualicen el hecho imponible establecido en una norma tributaria y carezcan de racionalidad de negocios, determinará la existencia del crédito fiscal correspondiente a la actualización del hecho imponible eludido.
>
> Se entenderá que una práctica u operación no tiene razón de negocios, cuando carezca de utilidad o beneficio económico cuantificable para el o los contribuyentes involucrados, distinta de la elusión, diferimiento o devolución del pago realizado.

Dicha propuesta fue rechazada por la Cámara de diputados y para ello se dijo: "se estima que no es pertinente la modificación que se propone, pues la autoridad cuenta con los elementos jurídicos para analizar no sólo la forma, sino el fondo de los actos y operaciones a las que los contribuyentes atribuyan efectos fiscales, así como para resolver en consecuencia".[47]

47 Declaratoria de Publicidad de Dictámenes, de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, LXII Legislatura, Cámara de diputados, Gaceta Parlamentaria 3885-III, del martes 15 de octubre de 2013.

2.5. Supletoriedad

Esta figura tiene como finalidad llenar un vacío que la norma legal tiene, pero

atendiendo a la naturaleza de la disposición que se pretende cubrir. En la materia tributaria podemos encontrar dos formas de supletoriedad: Una a través de la cual, el CFF suple los vacíos legales de las normas fiscales especiales y la otra; a través de la cual el derecho federal común cubre los vacíos legales de las normas fiscales especiales.

Por eso la parte final del artículo 5o., CFF, expresa: "A falta de Norma Fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal".

2.5.1.- Reglas de aplicación

La Segunda Sala de la SCJN, en la Jurisprudencia 34/2013, fija las reglas siguientes:

> La aplicación supletoria de una ley respecto de otra procede para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones y que se integren con otras normas o principios generales contenidos en otras leyes. Así, para que opere la supletoriedad es necesario que: a) El ordenamiento legal a suplir establezca expresamente esa posibilidad, indicando la ley o normas que pueden aplicarse supletoriamente, o que un ordenamiento establezca que aplica, total o parcialmente, de manera supletoria a otros ordenamientos; b) La ley a suplir no contemple la institución o las cuestiones jurídicas que pretenden aplicarse supletoriamente o, aun estableciéndolas, no las desarrolle o las regule deficientemente; c) Esa omisión o vacío legislativo haga necesaria la aplicación supletoria de normas para solucionar la controversia o el problema jurídico planteado, sin que sea válido atender a cuestiones jurídicas que el legislador no tuvo intención de establecer en la ley a suplir; y, d) Las normas aplicables supletoriamente no contraríen el ordenamiento legal a suplir, sino que sean congruentes con sus principios y con las bases que rigen específicamente la institución de que se trate. SUPLETORIEDAD DE LAS LEYES. REQUISITOS PARA QUE OPERE. 10a. Epoca. Tesis de jurisprudencia aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 13 de

febrero de 2013.

2.6.- Situaciones especiales por desviaciones en la interpretación de la Norma Fiscal consideradas irregulares

Desde siempre ha existido el debate sobre las conductas que pretenden liberarse del cumplimiento tributario, como son la evasión y la elusión fiscal. Por ello, Ríos Granados expresa que "No debemos dejar de lado que, los efectos de los tributos considerados como consecuencias secundarias de los mismos, pueden ser la evasión o elusión del pago de los tributos. A esto, la doctrina lo ha denominado 'tácticas fiscales de los particulares', lo que significa la toma de decisiones *ad hoc* para evitar el pago de contribuciones".[48] En tanto que Margaín Manautou[49] clasifica a la evasión en legal e ilegal. La ilegal se encuentra "en la definición de la defraudación fiscal o del contrabando" y la legal "no se tipifica como conducta ilícita y se la ha denominado remoción", es decir "opta por no generar el hecho imponible".

En el caso de la evasión "legal", hablamos de la elusión, y no sólo pretende no realizar el hecho imponible, sino también puede buscar realizarlo, pero atenuando su impacto o carga fiscal, por ello, Andrea Amatucci señala que "La elusión es un comportamiento por el cual se respetan las normas, pero se aprovechan sus imperfecciones, creando un punto de escape... en los espacios no cubiertos por las normas tributarias, se inserta la elusión".[50]

Si parafraseamos a Ulises Schmill Ordoñez, cuando habla de irregularidad constitucional para identificar las normas jurídicas que no son acordes con la carta fundamental,[51] podríamos hablar no de normas pero sí de ciertas conductas que pueden implicar desviaciones en la interpretación de la Norma Fiscal, por lo que se considerarían una irregularidad legal el fraude a la ley y

la simulación.

En materia de la clasificación, donde estas conductas pueden considerarse legalmente irregulares o no, Pérez de Ayala, invocando a González García,[52] expresa:

48 Citado por Gabriela Ríos Granados, "Tributación ambiental: la contribución por gasto". Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pág. 10.
49 Citado por Gabriela Ríos Granados, Ob.Cit.
50 Ob. Cit., pp. 625-626.
51 En el mismo tenor, Claudio Orunesu, Jorge L. Rodríguez y Germán Sucar, agregan: "una norma inconstitucional podría tener fuerza obligatoria, en cuyo caso sería parte del derecho pese a su irregularidad, con lo que la creación regular no podría interpretarse como condición necesaria de la pertenencia a un sistema". Reflexiones ulteriores sobre inconstitucionalidad y derogación. Recuperado en: http://bibliotecadigital.uns.edu.ar/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1515-73262001000100008
52 El Régimen Fiscal De Las "Economías de opción" en un contexto globalizado. Instituto de Estudios Fiscales, Doc. Núm. 22/06. Recuperado en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2006_22.pdf

> Ante el precepto fiscal que impone una determinada obligación tributaria cabe destacar tres modos de proceder o conductas (que reproducimos calificándolas nosotros):
>
> **a.** La de aquel que para no pagar el impuesto en cuestión cesa en la actividad gravada o deja de consumir. (Elusión)
>
> **b.** La de quien oculta en todo o en parte los hechos o actos que originan la obligación de contribuir. (Infracción)
>
> **c.** La de quien elige otros caminos, menos o nada gravados, para obtener un resultado económico equivalente a aquel que la ley se proponía gravar. Dentro de esta alternativa, cabe destacar dos modalidades:
>
> **1.** La de aquel que obrando del modo indicado sólo aparentemente presta acatamiento a la norma tributaria, pues en realidad está vulnerando la ratio legis del precepto. (Negocio en fraude de ley y simulado).
>
> **2.** La de quien obrando del modo indicado, no entra en colisión con ningún precepto tributario concreto, limitándose en su actuación a optar por la vía económica menos gravada. (Economía –implícita– de opción.)

Derivado de lo anterior, analizaremos algunas desviaciones o irregularidades en la interpretación de la norma tributaria, como son el fraude a la Ley y la simulación.

2.6.1.- Fraude a la Ley[53]

Para José Lois Estevez, "el fraude a la ley no consiste en ampararse en una forma para eludir otra, sino en alterar los hechos de tal modo que la disposición que se teme parezca inatinente al evento mentido. De ahí que, que pueda definirse como deformación artificial de los signos sensibles que materializan empíricamente un supuesto facticio, para que, trastrocada su evidencia social, escape a la asignación jurídica que le correspondería por esencia".[54] El mismo autor expresa que "se le declara la guerra por ser un comportamiento que, teniendo por causa o existiendo sólo para ocultar la violación de una norma jurídica indeclinable, se vale de la libertad, presupuesta, reconocida y garantizada por el Derecho, con el fin de contrarrestar y ponerse al margen de una prohibición que, por su importancia para un orden justo, ha derogado el principio fundamental de autonomía volitiva".

53 Cfr. Manuel Atienza y Ruiz Manero en el que abordan los temas del abuso del derecho, el fraude a la ley y el desvío de poder, Ilícitos Atípicos, Segunda Edición, Editorial Trotta, Madrid 2006. Por ejemplo, citando el caso Clement Bayard, Manuel Atienza y Ruiz Manero expresan que, con motivo del abuso del derecho "el titular de un derecho no puede ejercerlo ´para un fin distinto de aquel para el que le ha sido reconocido por el legislador´". Ob.Cit., pág. 35.

54 Fraude contra derecho, Civitas Ediciones, Madrid, 2001, pág. 189 y 231.

Siguiendo el hilo conductor del tema el Cuarto Tribunal Colegiado en materia civil del Primer Circuito establece los elementos siguientes del fraude a la ley:

> De lo establecido por los diferentes autores, así como las disposiciones existentes en la materia, se pueden extraer como elementos definitorios del fraude a la Ley, los siguientes: 1. Una norma jurídica de cobertura, a cuyo amparo el agente contravendrá otra norma o principio. 2. Una norma, principio o valor jurídicos que rigen o delimitan a la norma de cobertura. 3. La existencia de ciertas circunstancias de la aplicación de la norma 1, que revelan la evasión de 2. FRAUDE A LA LEY. SUS ELEMENTOS. [TA]; 9a. Epoca; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXVII, abril de 2008; pág. 2370.

Pérez de Ayala cita el ejemplo siguiente de fraude a la Ley y no se considera como una economía de opción:

> Se trataba, en el caso de autos, de un promotor inmobiliario que somete a, y consigue la aprobación municipal para un proyecto en un único solar, con fachada a una vía principal de la ciudad y con un gran fondo interior. Obtenida la aprobación del proyecto, se procedió a segregar del solar una franja estrecha a lo largo de la vía pública, dejando la mayor parte de su superficie sin acceso directo a ella (y todo ello con el fin de conseguir –en la ulterior venta– una "economía de opción" en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos, en el que los metros cuadrados lindantes con la vía pública resultaban más gravados que los del terreno que quedaba sin fachada a la calle, por la segregación). Pues bien, el Ayuntamiento calificó fiscalmente a la segregación con tal fin, de operación "en fraude de Ley". Calificación, que fue confirmada por la Audiencia Nacional, primero; y más tarde, por el TS. Ante este alegó el contribuyente que se había infringido el artículo 24 de la LGT ya que no cabía en él la calificación de "operación en fraude de Ley", por no darse, en el supuesto de hecho así calificado, concurrencia de, y el juego con, dos normas (una la de cobertura, y otra la eludida), que es requisito técnicamente necesario para que se dé el "fraude de ley", según el concepto del Derecho Civil" . . . la STS 11-VI-2003; citada, opone que basta para que exista fraude de Ley tributaria, la "artificiosidad", la falta de "lógica económica objetiva" del comportamiento, cuando sólo se explica por el motivo de la elusión fiscal, aunque sea legal según el Derecho privado la operación realizada.

De lo anterior puede colegirse que, a través del "fraude a la Ley", se alteran los hechos, para lograr un efecto diferente al que regula la disposición tributaria, evitando la carga fiscal.

2.6.2.- La simulación

Aplicando supletoriamente el Código Civil Federal (CCF), tenemos que "es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas" (artículo 2180), que "la simulación es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su

verdadero carácter" (artículo 2181) y que la partes autorizadas para pedir la nulidad por los actos simulados, "son los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública" (artículo 2183).

De tal manera que, a diferencia del "fraude a la Ley", en la simulación no se alteran los hechos, sino que se le crea una apariencia, a través de la cual no se genera el hecho imponible o no produce sus efectos. Para completar lo anterior, Amatucci expresa que "por conducto de la simulación las partes pactan la conclusión de un contrato del cual desean sólo la apariencia y no la producción de efectos jurídicos, totalmente o en parte".[55]

En materia fiscal, la referencia que encontramos es el artículo 177, LISR, que dispone:[56]

55 Ob. Cit., pág. 624.
56 El texto anterior era el artículo 213, LISR abrogada a partir del 1o. de enero del 2014.

> En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
>
> La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:
>
> **a)** Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.
>
> **b)** Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación.
>
> **c)** Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.
>
> Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

Destacamos que sobre este concepto de simulación, existen los siguientes criterios normativos:

A.- Por lo que se refiere al Anexo 3, MISFIS2018, como criterio no vinculativo, existe el que enseguida citamos:

> **23/ISR/NV Simulación de constancias.**

Se considera que realiza una práctica fiscal indebida quien:

I. Constituya o contrate de manera directa o indirecta a una persona física o moral, cuando entre otras se trate de Sociedades de Solidaridad Social, Cooperativas, Civil, Civil Universal, Civil Particular; Fideicomisos, Sindicatos, Asociaciones en Participación o Empresas Integradoras, para que funjan como retenedores y les efectúen el pago de diversas remuneraciones, por ejemplo salarios, asimilados, honorarios, dividendos y como resultado de ello, ya sea por sí o a través de dicho tercero, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

II. Acredite, para efectos del ISR, una retención de ISR y no recabe del retenedor la documentación en donde conste la retención y entero correcto de dicho ISR.

III. Asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Origen	**Primer antecedente**
Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2013	Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de agosto de 2013, Anexo 3, publicado en la misma fecha de la Modificación, con número de criterio no vinculativo 32/ISR.

B.- En lo que corresponde al Anexo 7, MISFIS2018, de la compilación de criterios normativos, se transcribe a continuación, el existente:

57/ISR/N Simulación de actos jurídicos en operaciones entre partes relacionadas. Puede determinarse para ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país, de cualquier persona obligada al pago del impuesto.

El artículo 177,[57] décimo noveno párrafo de la Ley del ISR establece que para los efectos del Título VI de dicha ley y de la determinación de

los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de los actos jurídicos para efectos fiscales, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas.

57 El texto anterior era el artículo 213, LISR abrogada a partir del 1o. de enero del 2014.

El artículo 1o. de la ley citada dispone que las personas físicas y las morales están obligadas al pago del ISR, respecto de sus ingresos, cualquiera que sea la fuente de riqueza de donde procedan o procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional.

En consecuencia, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de comprobación, pueden determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales, respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país de cualquier persona obligada al pago del ISR.

Origen	**Primer antecedente**
99/2013/ISR	Oficio 600-04-02-2013-11156 de 22 de abril de 2013 mediante el cual se dan a conocer los criterios normativos aprobados en el primer trimestre 2013, oficio 600-04-07-2013-16549 de 10 de diciembre de 2013 a través del cual se da a conocer el Boletín 2013, con el número de criterio normativo 99/2013/ISR.

Como puede observarse, de este último criterio invocado, se pretende que la simulación detectada al amparo de este precepto (Titulo VI), se traslade a los demás ingresos que regula la LISR, lo que, desde luego, contraviene el principio de legalidad, por pretenderse, a través de acuerdos administrativos internos, rebasar el texto de la ley. Por ello, coincidimos con Karla Paola Flores[58] cuando concluye:

58 Simulación de actos jurídicos para efectos fiscales. Recuperado en: http://www.natera.com.mx/index.php/es/publicaciones-m/puntos-finos

Que la facultad otorgada a las autoridades fiscales para determinar la simulación de actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, es aplicable tratándose de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de la LISR en los siguientes supuestos:

1. Para los efectos del Título VI, abarcando el Capítulo I "De los regímenes fiscales preferentes" y el Capítulo II "De las empresas multinacionales".

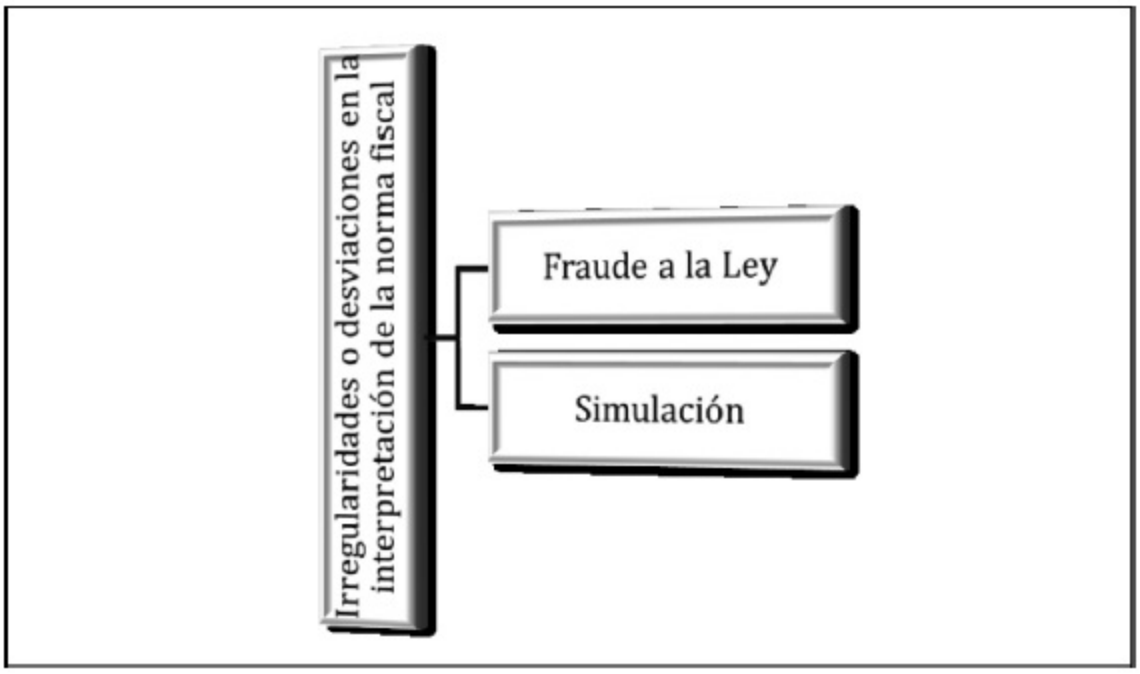
2. Para la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en México obtenidos por residentes en el extranjero en términos del Título V de la LISR.

En mi opinión, la facultad prevista en el artículo 213 de la LISR no alcanza a los contribuyentes de los Títulos II, III y IV respecto de los ingresos que no queden comprendidos en el Título VI de la LISR.

En ese sentido, considero poco atinado el criterio normativo emitido por el SAT, de conformidad con el cual las autoridades fiscales, al ejercer sus facultades de comprobación pueden determinar la simulación de actos jurídicos para efectos fiscales respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza en el país de cualquier persona obligada al pago del ISR.

Vinculado sobre el mismo tema de la simulación, el artículo 109, fracción IV, CFF, dispone que: "Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: IV.- Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal".

En el esquema siguiente representamos dichas figuras:



2.7.- Las economías de opción

A decir de Joan–Francesc Pont Clemente,[59] "el concepto economía de opción remite a la conducta prudente de quien consigue gastar menos, mediante la realización de elecciones inteligentes, lo que en el marco tributario, en el que se ha acuñado exclusivamente esta idea, implica la capacidad de las personas ordenadas para configurar la realización de sus actividades conforme al deseo de reducir la carga tributaria que pudiera nacer de ellas".

Jarach, citando a Paul y Zimet, señala que "las partes son libres de elegir para sus negocios las formas jurídicas que llevan consigo el mínimo de carga tributaria".[60] Ello es cierto, sólo que en esa libertad de elegir no debe torcer o forzar la forma jurídica elegida, porque entonces podría generarse el fraude a la Ley.

59 La Economía de opción, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid 2006, pág. 17. Este autor señala que esta definición es un primer acercamiento a dicha figura, como una virtud.
60 Ob. Cit., pág. 153.

Como se verá en el caso de las economías de opción, no se trata de simular ni de burlar la ley, sino de tomar la opción menos gravosa para contribuir al

gasto público. Por ello, a decir de Larraz, citado por Pérez de Ayala,[61] las características de las economías de opción, es una:

a. Opción entre dos o varias conductas lícitas, válidas y reales (según puntualiza con precisión, Erreiro, 2001).

b. Económicamente equivalentes. Por lo cual, no se explica la opción elegida por motivos económicos válidos y autónomos, a parte del fiscal. O sea que:

c. Sólo por motivos de ahorro o menor coste fiscal, cabe explicar y razonar la lógica de la decisión por la opción elegida.

Decimos que son lícitas, válidas y reales, este tipo de opciones, ya que, como el propio Arraz puntualiza, en ellas:

a. No hay simulación negocial.

b. No se comete fraude de ley.

c. Y no van contra el espíritu de la ley tributaria, ni persiguen resultado prohibido por ella.

Como dice Lalanne, aplicando las economías de opción "nadie está obligado a pagar más impuestos del que la ley que establezca y, por ende, no puede merecer reproche jurídico alguno, como ya lo ha dicho la Corte Suprema de Justicia de nuestro país, el esfuerzo honesto y legal que realice todo contribuyente en aras de pagar el menor impuesto posible".[62]

Según Pérez de Ayala,[63] existen dos clases de economías de opción:

61 El régimen fiscal de las "economías de opción" en un contexto globalizado. instituto de Estudios Fiscales, Doc. Núm. 22/06. Recuperado en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2006_22.pdf

62 Economía de opción y Fraude de Ley en el Derecho Tributario. Recuperado en: http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev44_GAL.pdf

63 Ob.Cit.

– Explícitas: Conforme a lo que ha expuesto M. Simon (1998), son las:

Reguladas por la Ley Fiscal en sus supuestos y efectos.

Se "provocan" desde la propia ley tributaria, en cuanto esta última las ofrece y posibilita expresamente.

– Implícitas o tácitas: Son conductas y opciones de ahorro fiscal que no

están expresamente reguladas (ni en sus supuestos ni en sus efectos) en la ley tributaria.

Se "provocan" y plantean "desde fuera de las leyes fiscales", aunque por una decisión o planificación lícita del administrado si la calificación del acto o negocio que éste realiza no resulta en fraude de Ley o no es simulado según los criterios del Derecho privado (Alao, 1966).

Un ejemplo de economía de opción, explícita, se refiere al caso de las Asociaciones en Participación (A en P), que por mandato del artículo 17-B, CFF, se consideran como personas morales, pero que, en realidad se trata de un contrato y que, en el ejercicio de inicio de operaciones, no tiene obligación de realizar pagos provisionales. Si el contrato se modifica cada año, este contrato, y persona moral para efectos fiscales, no haría pagos provisionales.

Enseguida citamos el artículo 17-B, CFF, en relación con el artículo 14, LISR, que disponen respectivamente:

CFF

Artículo 17-B.- Para los efectos de las disposiciones fiscales, se entenderá por asociación en participación al conjunto de personas que realicen actividades empresariales con motivo de la celebración de un convenio y siempre que las mismas, por disposición legal o del propio convenio, participen de las utilidades o de las pérdidas, derivadas de dicha actividad... En los supuestos mencionados se considerará a la asociación en participación residente en México... La asociación en participación estará obligada a cumplir con las mismas obligaciones fiscales, en los mismos términos y bajo las mismas disposiciones, establecidas para las personas morales en las leyes fiscales. Para tales efectos, cuando dichas leyes hagan referencia a persona moral, se entenderá incluida a la asociación en participación considerada en los términos de este precepto.

LISR

Artículo 14.- Los contribuyentes deberán presentar las declaraciones de pagos provisionales... No deberán presentar declaraciones de pagos provisionales en el ejercicio de iniciación de operaciones, cuando hubieran presentado el aviso de suspensión de actividades que previene

el Reglamento del Código Fiscal de la Federación ni en los casos en que no haya impuesto a cargo ni saldo a favor y no se trate de la primera declaración con esta característica.

2.8.- Los criterios no vinculativos del Anexo 3, MISFIS2018,[64] ¿presumen conductas que constituyen Fraude a la ley, o simulación o economías de opción?

64 Publicado el 29 de diciembre de 2017, DOF.

El SAT, a través del Anexo 3, MISFIS2018 antes mencionado, ha considerado como "prácticas indebidas" y por lo tanto presume "fraude a la ley" o "simulación" a las conductas siguientes:

A. Criterios del CFF

1/CFF/NV Entrega o puesta a disposición del CFDI. No se cumple con la obligación cuando el emisor únicamente remite a una página de Internet.

B. Criterios de la Ley del ISR

1/ISR/NV	Establecimiento permanente.
2/ISR/NV	Enajenación de bienes de activo fijo.
3/ISR/NV	Reservas para fondos de pensiones o jubilaciones.

	No son deducibles los intereses derivados de la inversión o reinversión de los fondos.
4/ISR/NV	Regalías por activos intangibles originados en México, pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero.
5/ISR/NV	Instituciones de fianzas. Pagos por reclamaciones.
6/ISR/NV	Gastos a favor de tercero. No son deducibles aquellos que se realicen a favor de personas con las cuales no se tenga una relación laboral ni presten servicios profesionales.
7/ISR/NV	Deducción de Inversiones tratándose de activos fijos.
8/ISR/NV	Instituciones del sistema financiero. Retención del ISR por intereses.
9/ISR/NV	Desincorporación de sociedades controladas.
10/ISR/NV	Inversiones realizadas por organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles. (Se deroga)
11/ISR/NV	Rendimientos de bienes entregados en fideicomiso, que únicamente se destinen a

	financiar la educación.
12/ISR/NV	Indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades.
13/ISR/NV	Enajenación de certificados inmobiliarios.
14/ISR/NV	Sociedades civiles universales. Ingresos en concepto de alimentos.
15/ISR/NV	Aplicación de los artículos de los tratados para evitar la doble tributación que México tiene en vigor, relativos a la imposición sobre sucursales.
16/ISR/NV	Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social.
17/ISR/NV	Indebida deducción de pérdidas por la enajenación de la nuda propiedad de bienes otorgados en usufructo.
18/ISR/NV	Ganancias obtenidas por residentes en el extranjero en la enajenación de acciones inmobiliarias.
19/ISR/NV	Deducción de inventarios congelados. (Se deroga)

20/ISR/NV	Inventarios Negativos. (Se deroga)
21/ISR/NV	Prestación gratuita de un servicio a organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles. (Se deroga)
22/ISR/NV	Subcontratación. Retención de salarios.
23/ISR/NV	Simulación de constancias.
24/ISR/NV	Deducción de pagos a sindicatos.
25/ISR/NV	Gastos realizados por actividades comerciales contratadas a un Sindicato.
26/ISR/NV	Pérdidas por enajenación de acciones. Obligación de las sociedades controladoras de pagar el ISR que se hubiere diferido con motivo de su disminución en la determinación del resultado fiscal consolidado.
27/ISR/NV	Previsión social para efectos de la determinación del ISR. No puede otorgarse en efectivo o en otros medios equivalentes.
28/ISR/NV	Inversiones en automóviles. No son deducibles cuando correspondan a

	automóviles otorgados en comodato y que no son utilizados para la realización de las actividades propias del contribuyente.
29/ISR/NV	Medios de pago en gastos médicos, dentales, por servicios en materia de psicología, nutrición u hospitalarios.
30/ISR/NV	Entrega de donativos a instituciones de enseñanza cuando no son onerosos, ni remunerativos.
31/ISR/NV	Costo de lo vendido. Tratándose de servicios derivados de contratos de obra inmueble, no son deducibles los costos correspondientes a ingresos no acumulados en el ejercicio.
32/ISR/NV	Pago de sueldos, salarios o asimilados a estos a través de sindicatos o prestadoras de servicios de subcontratación laboral.
33/ISR/NV	Deducción de bienes de activo fijo objeto de un contrato de arrendamiento financiero.
34/ISR/NV	Derechos federativos de los deportistas. Su adquisición constituye una inversión en la modalidad de gasto diferido.
35/ISR/NV	Inversión de recursos retornados al país en acciones emitidas por personas morales

	residentes en México.
36/ISR/NV	Ingresos obtenidos por residentes en el extranjero, por arrendamiento o fletamento de embarcaciones o artefactos navales a casco desnudo, con fuente de riqueza en territorio nacional.
37/ISR/NV	Asociaciones Deportivas.

C. Criterios de la Ley del IVA

1/IVA/NV	Alimentos preparados para su consumo en el lugar de su enajenación por las denominadas tiendas de conveniencia.
2/IVA/NV	Alimentos preparados.
3/IVA/NV	Servicio de itinerancia internacional o global.
4/IVA/NV	Prestación de servicios en territorio nacional a través de la figura de comisionista mercantil.
5/IVA/NV	Enajenación de efectos salvados.
6/IVA/NV	Retención a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
7/IVA/NV	IVA en transportación aérea que inicia en la franja fronteriza. No puede considerarse como

	prestado solamente el 25% del servicio.
8/IVA/NV	Traslado indebido de IVA. Transporte de bienes no corresponde al servicio de cosecha y recolección.
9/IVA/NV	Acreditamiento indebido de IVA.

D. Criterios de la Ley del IEPS

1/IEPS/NV	Base sobre la cual se aplicará la tasa del IEPS cuando el prestador de servicio proporcione equipos terminales de telecomunicaciones u otorgue su uso o goce temporal al prestatario, con independencia del instrumento legal que se utilice para proporcionar el servicio.
2/IEPS/NV	Servicios que se ofrecen de manera conjunta con Internet.
3/IEPS/NV	Productos que por sus ingredientes se ubican en la definición de chocolate o productos derivados del cacao, independientemente de su denominación comercial o la forma en la que se sugiere sean consumidos, se encuentran gravados para efectos del IEPS.
4/IEPS/NV	Base gravable del IEPS en la prestación de servicios de juegos con apuestas y sorteos.

5/IEPS/NV	Cantidades a disminuir como premios para determinar la base gravable del IEPS en la prestación de servicios de juegos con apuestas y sorteos.

E. Criterios de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación

1/LIGIE/NV	Regla General 2 a). Importación de mercancía sin montar. (Se reubica)

F. Criterios de la LISH

1/LISH/NV	Condensados y gas natural. Se trata de conceptos distintos para determinar la base de los derechos por la utilidad compartida y de extracción de hidrocarburos para los asignatarios.
2/LISH/NV	Establecimiento permanente para los efectos de la LISH. La exploración y extracción de hidrocarburos no son las únicas actividades por las que se puede constituir.

Estos criterios, no significan que la autoridad fiscal tenga razón en presumir que los supuestos antes aludidos constituyen "prácticas fiscales indebidas", pero de acuerdo con el párrafo último, del artículo 89, CFF, el asesor fiscal tiene obligación de informar a su asesorado que el criterio que sustenta es contrario a lo que el SAT ha emitido. Con este motivo traemos al análisis dicho precepto:

Artículo 89. Son infracciones, cuya responsabilidad recae sobre

terceros, las siguientes:

I. Asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales.

II. Colaborar en la alteración o la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

III. Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales.

No se incurrirá en la infracción a que se refiere la fracción primera de este artículo, cuando se manifieste en la opinión que se otorgue por escrito que el criterio contenido en ella es diverso a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código o bien manifiesten también por escrito al contribuyente que su asesoría puede ser contraria a la interpretación de las autoridades fiscales.

Corresponderá a los tribunales dilucidar, en cada caso particular, si los criterios referidos constituyen fraude a la ley, simulación, o bien, una economía de opción.

OBJETIVOS DEL CAPITULO:

Al final de la unidad de enseñanza, el lector de la obra:

1. Conocerá cuáles son los métodos de interpretación jurídica más usuales en materia tributaria.

2. Establecerá los riesgos para la seguridad jurídica del contribuyente en que se puede incurrir al interpretar la norma fiscal conforme a la realidad económica.

3. Comprenderá el principio *pro homine* aplicable a la materia fiscal.

4. Identificará el concepto de antinomia en la interpretación de la norma fiscal.

5. Conocerá los criterios de jerarquía, cronológico y de especialidad, para resolver antinomias de las normas fiscales.

6. Determinará a qué elementos básicos de la contribución se aplicará en forma estricta la Norma Fiscal.

7. Explicará en qué consiste la prevalencia del fondo sobre la forma.

8. Precisará si la exención fiscal debe aplicarse estrictamente.

9. Determinará cuáles son las reglas de aplicación de la supletoriedad en materia fiscal.

10. Conocerá las situaciones especiales por desviaciones o abusos en la interpretación de la Norma Fiscal, como son los casos del fraude a Ley y la simulación.

11. Identificará el criterio interno del SAT que se ha emitido en torno a la simulación en materia del ISR.

12. Ubicará los efectos que produce en el derecho penal fiscal la simulación de los actos jurídicos.

13. Identificará qué son las economías de opción.

14. Conocerán los criterios no vinculativos que el SAT ha emitido para identificar las "prácticas fiscales nocivas".

CAPITULO III

LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS CONTRIBUCIONES

3.- Los elementos básicos de las contribuciones. ***3.1.-*** Sujeto activo. ***3.1.1.-*** Sujeto Activo de la imposición. ***3.1.2.-*** Sujeto activo de la relación tributaria. ***3.1.2.1.-*** Las Entidades Federativas, en la relación tributaria federal. ***3.2.-*** Sujeto pasivo o deudor. ***3.2.1.-*** ¿Pueden ser sujetos pasivos las denominadas unidades económicas? ***3.2.2.-*** ¿Los incapacitados legalmente pueden ser sujetos pasivos? ***3.3.-*** Los Sujetos Pasivos con responsabilidad directa y solidaria. ***3.3.1.-*** Con responsabilidad directa. ***3.3.1.1.-*** Responsabilidad directa con efectos limitados. ***3.3.2.-*** Con responsabilidad solidaria. ***3.3.2.1.-*** Clasificación del responsable solidario. ***3.3.3.-*** El Contribuyente de Derecho y el Contribuyente de Hecho. **3.4.-** Elementos vinculantes con el sujeto pasivo. ***3.4.1.-*** Residencia fiscal. ***3.4.1.1.-*** La residencia fiscal en los Modelos de Convenio para evitar la doble tributación (MOCDE). ***3.4.2.-*** Domicilio fiscal. ***3.5.-*** El Hecho imponible. ***3.5.1.-*** El territorio como ámbito espacial del hecho imponible. ***3.5.2.-*** El ejercicio fiscal como ámbito temporal del hecho imponible. ***3.5.3.-*** La no causación de la contribución. ***3.5.4.-*** La Exención tributaria. ***3.5.4.1.-*** La exención tributaria debe estar prevista en ley. ***3.5.4.2.-*** La interpretación del artículo 39, CFF, en torno a la exención tributaria. ***3.6.-*** Momento de causación. ***3.6.1.-*** El Flujo de efectivo y el devengo. ***3.7.-*** Base gravable. ***3.7.1.-*** Las deducciones. ***3.7.2.-*** El Acreditamiento. ***3.7.3.-*** Los incrementables y no incrementables en el IGI. ***3.8.-*** Tasa o Tarifa. ***3.8.1.-*** Las Tasas Fijas en las contribuciones. ***3.8.2.-*** Las tarifas en las contribuciones. ***3.9.-*** Epoca de pago. ***3.9.1.-*** El Contrabando en la omisión del pago de contribuciones al comercio exterior o de cuotas compensatorias. ***3.9.2.-*** La Defraudación fiscal en la omisión del pago de contribuciones internas.

Un sistema tributario:
Que sea justo significa
que los sujetos con mayor capacidad económica,

soporten en mayor medida
la carga impositiva
que las capas menos favorecidas
de la población.

Vicente Esteve Calderón

3.- Los elementos básicos de las contribuciones

Para este efecto vamos a estudiar enseguida a los sujetos activo y pasivo, el hecho imponible, el momento de causación, la base gravable, la tasa o tarifa y la época de pago.

3.1- Sujeto activo

Siguiendo al maestro Sainz de Bujanda,[65] diremos que al sujeto activo lo podemos clasificar en "sujeto activo de la imposición" y "sujeto activo de la relación tributaria" o acreedor.

3.1.1.- Sujeto activo de la imposición

Serán aquellos "entes públicos que están facultados para imponer tributos, para dictar normas impositivas", es decir, aquellos sujetos que el legislador faculta a través de leyes para percibir contribuciones.

En opinión de Sergio Francisco de la Garza,[66] el sujeto activo de la imposición tiene poder tributario, es decir, "la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas... El poder tributario es atribuido exclusivamente al Poder Legislativo el cual lo ejerce en el momento en que expida las leyes que determinan que hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad genera para los particulares la obligación del pago de contribuciones".

Bajo el criterio de Freddy Pliego Alvarez, –el cual compartimos–, con el poder tributario "no se erige el ente público en una posición de superioridad frente al universo de contribuyentes, sino que ejerce una facultad que el pueblo, mediante su poder constituyente, ha consagrado en la Máxima Ley de

todos los mexicanos, como un medio para satisfacer el gasto público, el establecimiento de gravámenes".[67]

Relacionado con lo anterior, Daniel Casas Agudo expresa: En la actualidad, sin embargo, la transformación de la noción Estado soberano en Estado al servicio de la comunidad y la aplicación del principio de legalidad, provocó un cambio radical en la posición del contribuyente, que pasó del estatus de contribuyente-súbdito al de ciudadano contribuyente, lo que implicaba una relación caracterizada por la paridad de las partes y un interés de aquel en la coadministración, en la cooperación y participación en la actividad administrativa, la simplificación, la eficiencia, la motivación de los actos administrativos.[68]

65 Lecciones de Derecho Financiero, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, España, 9a. Edición, pág. 79.
66 Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa S.A., Undécima Edición, México 1992, p. 193 y 194.
67 Manual de Derecho Tributario, Coordinador: Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, Editorial Porrúa, México 2005, pág. 121.
68 Mecanismos de aplicación concertada del tributo en italia: un análisis de su justicia tributaria. Recuperado en: dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3395613

Los elementos de la potestad tributaria o poder tributario, a decir de Mario Alberto Esparza Ortiz, son:[69]

> Los caracteres de la potestad tributaria, ateniendo al maestro Narciso Sánchez, y siguiendo el postulado de Giuliani Fonrouge, son: abstractos, permanentes, irrenunciables e indelegables; los cuales refieren lo siguiente:
>
> **Abstracto,** significa que el poder tributario siempre debe materializarse en una norma jurídica expedida por el Poder Legislativo, que no se refiera a una persona en concreto, sino a toda la colectividad, sin distinción de religión, idiosincrasia, raza, condiciones sociales, políticas, etcétera.
>
> **Permanente,** desde el momento en que se identifica como una función connatural al Estado y propia de su soberanía, que sólo puede extinguirse con la desaparición del mismo Estado, en otras palabras, desde el momento en que surge dicha entidad política, se instituye en poder tributario, y su razón de ser lo hace permanente, dinámico y cambiante conforme a las exigencias sociales, por ello, no puede aceptarse su extinción por prescripción, caducidad o pacto entre

naciones.

Irrenunciable, el Estado no puede ni debe desprenderse de este atributo esencial de su autoridad, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir y menos cumplir con sus múltiples cometidos de orden público y de interés colectivo.

Indelegable, no puede transferirse o cederse a un tercero, ni en forma transitoria, temporal ni permanente, sobre todo entre Estados soberanos en el ánimo internacional. En lo interno dentro de una nación, dándose casos de delegación de dicho poder, como puede ocurrir en que, por mandato constitucional, la Federación transfiera el ejercicio de una parte de esa potestad a favor de las entidades federativas o municipios pero condicionado a ciertas reglas, materias y por tiempo determinado, o el Poder Legislativo pueda delegar sus facultades a favor del Ejecutivo para regular la economía pública en el rubro tributario.

Bajo esta perspectiva, de que el sujeto activo debe estar facultado por la ley, coincidimos con Dino Jarach cuando dice que "el estudio del sujeto activo consiste principalmente en el análisis de la naturaleza de la soberanía fiscal en virtud de la cual él es titular de la pretensión tributaria: en gran parte el estudio del sujeto activo es extraño al derecho tributario material y pertenece más bien al derecho constitucional".[70]

69 "La potestad tributaria en el Régimen Federal Mexicano frente al poder financiero autonómico Español". Recuperado en: http://www.scjn.gob.mx/transparencia/Paginas/trans_publicaciones_becarios.aspx

70 El Hecho imponible, Tercera Edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1982, pág. 65.

En nuestro sistema federal, derivada del artículo 40, CPEUM, son tres sujetos los que tienen "poder tributario o potestad tributaria", como son: la Federación (artículo 73, fracción VII y XIX, CPEUM), las Entidades Federativas (artículo 124, CPEUM) y la Ciudad de México -antes Distrito Federal- (artículo 122, CPEUM). Los municipios ejercen su poder tributario, a través de los congresos locales. Derivado de esta concurrencia entre los entes antes señalados, se genera la doble o múltiple tributación, olvidando el legislador que el contribuyente sólo es uno y no dos o tres, como son los entes que tienen "poder tributario".

3.1.2.- Sujeto activo de la relación tributaria

De igual manera, siguiendo a Sainz de Bujanda, serían aquéllos con atribuciones para cobrar, como: la Federación, las entidades federativas, los municipios y la Ciudad de México (CDMX).

3.1.2.1.- Las entidades federativas como colaboradoras en materia fiscal federal

En el Capítulo Séptimo se analiza la fiscalización coordinada, bajo el amparo de los Convenios de Colaboración Administrativa en materia Fiscal Federal (CCAFF), en el que las entidades federativas pueden actuar como autoridad fiscal federal, de acuerdo con los artículos 13 y 14, LCF, y, por ende, sujetos activos de la relación tributaria en materia fiscal federal.

En materia fiscal federal, de acuerdo con el artículo 1o., fracción I, RCFF, son "Autoridades fiscales, aquellas que estén adscritas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al Servicio de Administración Tributaria, y a las unidades administrativas de las entidades federativas coordinadas y de los organismos desconcentrados y descentralizados que ejerzan las facultades en materia fiscal establecidas en el Código y en las demás leyes fiscales, en el ámbito de sus respectivas competencias". Mientras que, en términos del artículo 2o., fracción II, LAD, son autoridades aduaneras: "las que de acuerdo con el reglamento interior de la secretaría y demás disposiciones aplicables, tienen competencia para ejercer las facultades que esta ley establece".

En el presente esquema presentamos esta doble característica del sujeto activo:

De la imposición:
(Congreso de la Unión, Pdte. de la República y Congresos locales)
De la relación tributaria:
(Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal)
Sujeto Activo

3.2.- Sujeto pasivo o deudor

Entendemos por sujeto pasivo a las personas físicas o morales que están obligadas a otorgar una prestación de dar, consistente en la entrega de una suma de dinero, al sujeto activo.

3.2.1.- ¿Pueden ser sujetos pasivos las denominadas unidades económicas?

Este es un problema serio en nuestro sistema tributario que lamentablemente los ordenamientos de la materia han soslayado. Para centrar la problemática iniciaremos con que se consideran unidades económicas aquellos entes que sin ser personas físicas o morales, y sin tener personalidad jurídica, llevan a cabo o realizan actos que producen consecuencia en la vida jurídica.

Algunas de estas unidades económicas son la asociación en participación, el fideicomiso, el condominio, la copropiedad, la sociedad conyugal y la sucesión.

La causa, muy probablemente, de que no se haya atacado el fondo del problema, es que desde 1981 estas unidades económicas desaparecieron de la legislación fiscal mexicana, pero las mismas sí se regulaban en los Códigos Fiscales Federales de 1938 y 1967.

En efecto, el segundo párrafo del artículo 13, CFF, de 1967, que normaba a las unidades económicas fue derogado a partir del 1o. de enero de 1981, por reforma publicada el 30 de diciembre de 1980, DOF.

Los ordenamientos establecían:

A.- Código Fiscal de la Federación de 1938, publicado el 31 de diciembre de 1938, DOF:

> Art. 21.- La calidad de sujeto o deudor de un crédito fiscal puede recaer:
>
> **I.-** Sobre los mexicanos residentes en el país o en el extranjero;
>
> **II.-** Sobre los extranjeros residentes en la República o en el extranjero; en este último caso, por actos efectuados en la República o que deban producir en ella efectos jurídicos o económicos, por capitales que posean dentro de la República o por ingresos que obtengan, por cualquier título, de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional;
>
> **III.-** Sobre las personas morales, nacionales o extranjeras, cuando se encuentren comprendidas en los casos de las fracciones I y II, respectivamente;
>
> **IV.-** Sobre los establecimientos públicos y , en general sobre los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia;
>
> **V.-** Sobre cualquier agrupación que, aun sin tener personalidad jurídica, constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales mencionadas en la fracción III de este artículo.

B.- Art. 13, segundo párrafo, CFF de 1967:

> También es sujeto pasivo cualquier agrupación que constituye una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales.

Quizá este precepto se inspiraba en el artículo 24 del Modelo de Código Tributario Para América Latina OEA/BID, el cual preveía que se consideraban como contribuyentes:

> a.- Las personas físicas... b.- Las personas jurídicas y los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyan calidad de sujeto de derecho, c.- Las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

Es innegable que las leyes fiscales mexicanas, con el fin de optar por una solución práctica, le ha trasladado a una persona física o moral el responder por los actos o actividades de estas unidades económicas, sin embargo, ello no implica ni quiere decir que sean ellos los sujetos pasivos de la relación tributaria.

Bajo la óptica del artículo 31, fracción IV, CPEUM, consideramos que es impostergable por el Legislador constituido que realice una reforma a este precepto y queden incorporadas como sujetos pasivos de la relación tributaria a dichas unidades. Con base en la reforma propuesta, la modificación que se hiciere en el mismo sentido a las disposiciones fiscales federales tendrían soporte jurídico.

Por ejemplo, actualmente, la mayoría de las leyes tributarias federales, incluyendo el Código Fiscal de la Federación, sólo reconocen como sujetos pasivos a “Las personas físicas y morales”.

3.2.2.- ¿Los incapacitados legalmente pueden ser sujetos pasivos?

Siguiendo la doctrina del hecho generador, si el incapacitado legalmente lo realiza, por ejemplo al heredar bienes, indudablemente será sujeto pasivo de la relación tributaria. Es de la misma opinión Margaín Manautou, cuando señala: “en el Derecho Tributario los actos de los incapaces sí producen consecuencias o efectos fiscales... Para Jarach... los entes a los que las misma considera incapaces (Derecho Privado), la poseen en el Derecho Tributario,

pues basta ser titular de relaciones económicas para que se tenga capacidad tributaria".[71]

3.3.- Los sujetos pasivos con responsabilidad directa y solidaria[72]

71 Introducción al Derecho Tributario Mexicano, Sexta Edición, Universidad Autónoma de San Luís Potosí, México, 1981, pág. 269.

72 Miguel de Jesús Alvarado Esquivel clasifica a la responsabilidad fiscal en cuanto a su nacimiento en "a) directa, cuando la responsabilidad aparece directamente por una conducta (acción u omisión) propia del responsable, y b) indirecta, cuando la responsabilidad se origina no por una conducta del responsable, sino simplemente por el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo (contribuyente)". Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero, Tomo II, Coordinadora: Gabriela Ríos Granados, Editorial Porrua y Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2007, pág. 579.

Debemos diferenciar al sujeto pasivo con responsabilidad directa, que es quien realiza el hecho imponible, frente al sujeto pasivo con responsabilidad solidaria, obligado por disposición de ley o por haber asumido voluntariamente el cumplimiento de la obligación.

Parte de la doctrina tributaria, al sujeto pasivo con responsabilidad directa, lo denomina "contribuyente" y al sujeto pasivo con responsabilidad solidaria "responsable", de este criterio es Valdez Costa: "que entiende que es contribuyente aquel que se encuentra obligado por deuda propia, mientras que se considera responsable a quien responde por una deuda ajena".[73]

La Primera Sala de la SCJN en México coincide con la clasificación pero la denomina sujeto pasivo del poder tributario del estado y sujeto pasivo de la obligación tributaria y para ello expresa:

> **SUJETO PASIVO DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO Y SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. SUS DIFERENCIAS.** El primero de los sujetos se refiere a la persona física o jurídica que soporta su ejercicio en el más amplio sentido del término. Este es un concepto amplio que va más allá de la obligación material de pago del tributo incluyendo un cúmulo de obligaciones y deberes formales (hacer, no hacer, soportar, entre otras) y que también implica situaciones subjetivas distintas del sujeto pasivo que realiza el hecho

imponible –que por lo regular se denomina contribuyente–, esto es, de terceros como obligados tributarios –en donde se incardinan las figuras de la responsabilidad (solidaria o subsidiaria) y la sustitución tributaria-. Por el contrario, el sujeto pasivo de la obligación tributaria –denominado contribuyente– es la persona física o jurídica que tiene la obligación de pago del tributo por haber realizado el hecho imponible demostrativo, en su caso, de capacidad contributiva, soportando dicha carga en su patrimonio. En la legislación tributaria mexicana no existe una disposición legal en la que se establezca expresamente quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria y los distintos obligados tributarios. Lo que sí existe es una disposición que prevé quiénes son los responsables solidarios con los contribuyentes, esto es, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. Por ello, las principales diferencias entre el sujeto de la obligación tributaria de pago (contribuyente) y el sujeto pasivo del poder tributario (retenedor) son las siguientes: a) conducta realizada: el primero realiza el hecho imponible, por lo que ostenta su titularidad y, por regla general, la capacidad contributiva que el hecho imponible refleja; el segundo no, pues se trata de un tercero que realiza un supuesto normativo que se interrelaciona con ese hecho, que la mayoría de las veces no es demostrativo de capacidad contributiva, aunque al realizarse se subroga en la titularidad del hecho imponible. b) fundamento normativo: el primero tiene la obligación de pago del impuesto por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley respectiva (disposición normativa primaria); el segundo tiene la misma obligación de pago pero no por actualizar el hecho imponible, sino por un mandato legal diverso a éste, que es por no retener el impuesto (disposición normativa secundaria). c) posición jurídica: el primero tiene el lugar principal en el cumplimiento de la obligación tributaria de pago; el segundo está obligado por ley al pago del impuesto en lugar de aquél, sustituyéndolo, siendo el único y verdadero sujeto obligado al pago. Por ello se ha dicho que en la sustitución tributaria existe una desviación sustancial total o parcial del normal proceso de imputación normativa de la obligación fiscal. En vez del sujeto pasivo, otro sujeto queda obligado al pago del tributo. d) naturaleza: el primero es el que satisface por regla general y en condiciones de normalidad la obligación tributaria de pago; el segundo es un garante personal de la obligación tributaria de pago no satisfecha por aquél, que facilita y

simplifica la actividad recaudatoria de la autoridad fiscal actuando a título de auxiliar y coadyuvante de ésta, por lo que se establece como un especial mecanismo impositivo. Tesis: 1a. CXVII/2013 (10a.), S.J.F. y su Gaceta, Décima Epoca, Primera Sala, Libro XIX, abril de 2013, Tomo 1, pág. 974.

73 Citado por Maria Victoria Larrañaga y Héctor López Gonzalez, Sistema de Responsabiliad Tributaria en el Derecho Vigente, diciembre 2008, Dirección General Impositiva. Recuperado en: www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,511,O,S,0.

3.3.1.- Con responsabilidad directa

Es la persona física o moral que realiza el hecho imponible y a quien la ley obliga a realizar el pago de la contribución.

Este concepto va de la mano con la capacidad tributaria que a decir de Jarach, "consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles", es decir, "es tributariamente capaz el sujeto al cual, por la naturaleza del hecho imponible, éste puede ser atribuido".[74]

74 Ob. Cit., pág. 189.

3.3.1.1.- Responsabilidad directa con efectos limitados

Esta se contempla en el artículo 26-A, CFF, y se refiere a los pequeños contribuyentes que sólo los obliga en relación con "las contribuciones que se hubieran causado en relación con sus actividades empresariales hasta por un monto que no exceda del valor de los activos afectos a dicha actividad, y siempre que cumplan con todas las obligaciones a que se refieren los artículos 110 o 112", LISR.

3.3.2.- Con responsabilidad solidaria

Son las personas físicas o morales a quienes la ley obliga al pago de la

contribución y se distinguen del sujeto pasivo con responsabilidad directa, porque ellos no realizaron el hecho imponible. La doctrina, en derecho privado, indica que este tipo de responsabilidad solidaria es la que se conoce como "solidaridad pasiva", porque "supone varios deudores de una misma deuda , obligados cada uno por la totalidad de la misma. El pago hecho por uno de ellos, libera a los demás".

Previo a señalar otras particularidades de la responsabilidad solidaria, queremos dejar establecido que, en nuestra opinión, no existe sustento constitucional para exigir al responsable solidario el pago de la deuda que no generó y, por ello, consideramos que debiera reformarse el artículo 31, fracción IV, CPEUM, para establecer claramente quiénes pueden ser los sujetos pasivos de la relación tributaria.

Regresando al tema, el artículo 26, CFF, faculta a la autoridad tributaria para exigir el pago de las contribuciones, bien sea al sujeto pasivo, con responsabilidad directa o al sujeto pasivo con responsabilidad solidaria o ambos, ya que ambos son deudores de la misma obligación de pagar la contribución. La diferencia de esta responsabilidad solidaria en materia fiscal, con la que establece el derecho privado, es que el responsable solidario que efectúe el pago de la contribución, no puede exigir lo pagado al sujeto pasivo con responsabilidad directa, por la misma vía fiscal.

Es importante destacar que de acuerdo con el artículo 26, CFF, la responsabilidad solidaria no incluye el pago de accesorios, tales como recargos, multas, gastos de ejecución o la indemnización del 20%.

El responsable solidario que establece el CFF en el artículo 26 se vincula con el responsable directo, bien sea porque el primero intervino con el segundo para la realización del hecho imponible (comprador-vendedor); o porque son los representantes legales del sujeto pasivo con responsabilidad directa (administradores, liquidadores, tutores, etcétera); o porque los une una relación laboral (patrón-trabajador); o porque la ley les obliga a retener o a recaudar la contribución generada por la relación comercial o el servicio persona prestado; o por que les tocó dar fe de determinados actos relacionados con el hecho imponible (fedatarios públicos).

Inclusive el CFF prevé que una persona completamente ajena al sujeto pasivo

con responsabilidad directa, es decir, que ni intervino para la realización del hecho imponible ni es representante legal de éste, puede asumir la responsabilidad solidaria (fracción IX del artículo 26, CFF).

3.3.2.1.- Clasificación del responsable solidario

A.- Con responsabilidad objetiva. Es lo que la doctrina denomina en el derecho común "responsabilidad por hechos de tercero". Es decir, que el sujeto con responsabilidad objetiva está obligado al pago de las contribuciones cuando adquiera bienes o negociaciones respecto de los cuales no se hubiesen pagado por el sujeto pasivo con responsabilidad directa.

Las fracciones IV (adquirentes de negociaciones); VI (quienes ejerzan patria potestad o tutela); VII (legatarios o donatarios); XIV (personas que reciban servicios de residentes en el extranjero) y XV (sociedades administradoras de tiempo compartido) del artículo 26 del CFF contemplan este tipo de responsabilidad.

B.- Con responsabilidad subsidiaria. Se refiere a aquella que es exigible cuando al responsable directo se le requirió el cumplimiento y no lo efectuó, correspondiéndole entonces cubrir la misma. Es decir, para poder exigir esta responsabilidad, es requisito indispensable que en primer lugar se haya requerido y agotado la fase de cobro del crédito en el responsable directo.

Tal es el caso, de la fracción X, del artículo 26, CFF, cuando indica responsabilidad para "Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, exclusivamente en los casos en que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate".[75] En este mismo supuesto se encuentran las fracciones III, (liquidadores y síndicos) y XVII, (asociantes de la asociación en participación); del artículo 26, CFF.

C.- Con responsabilidad por retención, recaudación u omisión en el

cumplimiento de obligaciones. En este supuesto se encuentran las fracciones I (retención o recaudación de contribuciones); II (omisión de pagos provisionales); V (representantes de personas no residente en el país con cuya representación realicen actividades que generen contribuciones); XI (sociedades que no verifiquen que se hubiere retenido y enterado el ISR por la enajenación de acciones o partes sociales); XII (sociedades escindidas por las contribuciones causadas con anterioridad a la escisión) y XIII (residentes en el extranjero que tengan establecimientos permanentes por el impuesto causado por otorgar el uso o goce temporal de bienes o por mantener inventarios en territorio nacional), del artículo 26, CFF.

Tratándose de la responsabilidad por retención, considérese la Tesis de jurisprudencia 32/2011, de la Segunda Sala de la SCJN que señala:[76]

75 Esta fracción X del artículo 26, CFF, se modificó el 9 de diciembre de 2013, DOF.

76 Véase también la tesis VII-P-1aS-829: RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LA PERSONA MORAL MEXICANA, RESPECTO DE LA ENAJENACION DE ACCIONES ENTRE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.- Primera Sección de la Sala Superior del TFJFA, (Tesis aprobada en sesión de 13 de febrero de 2014).

> **RENTA. LA AUTORIDAD HACENDARIA ESTA FACULTADA PARA DETERMINAR CREDITOS FISCALES AL RETENEDOR DEL IMPUESTO RELATIVO DERIVADO DE INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO, POR PERIODOS MENORES A UN EJERCICIO FISCAL.** Conforme al párrafo primero del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, la obligación tributaria surge por determinación de ley una vez realizado el supuesto de hecho correspondiente, obligación exigible una vez que se transforma en crédito fiscal mediante el procedimiento denominado "determinación" o "liquidación". Ahora bien, la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 1o., grava los ingresos de los contribuyentes, y en los numerales 110 a 113 y 116 a 118, correspondientes al Capítulo I del Título IV de la propia Ley, específicamente los obtenidos por salarios y demás prestaciones derivadas de una relación laboral, y particularmente párrafos primero, segundo y cuarto del citado artículo 113, disponen que quienes realicen pagos por dichos conceptos están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que con carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, las cuales se

calcularán aplicando una tarifa a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, previa deducción del impuesto local relativo, siempre que la tasa de éste no exceda del 5%. Entonces, si el retenedor del impuesto sobre la renta derivado de salarios y en general de la prestación de un servicio personal subordinado debe recaudar el impuesto generado por quien le presta un trabajo o un servicio personal y conforme al citado artículo 6o., fracción I, párrafo primero, y párrafo quinto, del Código Fiscal de la Federación, tiene el deber de enterar la cantidad retenida o que debió retener a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, resulta que la autoridad hacendaria, como titular del derecho de crédito tributario generado a partir de la retención o del momento en que ésta debió realizarse, puede exigir del retenedor el cumplimiento de su obligación por deuda ajena, la cual le resulta cierta y determinable desde que recauda el impuesto o surge la relación jurídico-tributaria, sin que deba esperar a que concluya un ejercicio fiscal completo del impuesto sobre la renta para poder determinar un crédito fiscal al retenedor, porque no se está en el caso de efectuar una liquidación a su cargo por deuda propia, sino por deuda ajena, derivada de la renta obtenida por los trabajadores con motivo de su trabajo. [J]; 9a. Epoca; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXIII, mayo de 2011; pág. 587. Contradicción de tesis 417/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Cuarto del Segundo Circuito y Primero del Sexto Circuito, ambos en Materia Administrativa. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 2 de febrero de 2011.

D.- Con responsabilidad por garantía. Es aquella que nace por voluntad de un tercero, ajeno al hecho imponible, que por voluntad propia o en razón de su giro (afianzadoras), adquieren ésta. Es el caso de la fracción VIII (voluntariamente asume la responsabilidad solidaria) y IX (quienes aporten bienes para garantizar el interés fiscal), ambas del CFF.

3.3.3.- El contribuyente de derecho y el contribuyente de hecho

Este tipo de contribuyente ante la obligación tributaria, se presenta en los impuestos indirectos, por el fenómeno de la traslación. Para María Victoria Larrañaga y Héctor López González,[77] el contribuyente de derecho es "aquel que verifica el hecho generador y, por lo tanto, resulta deudor del Fisco por una deuda propia", mientras que el contribuyente de hecho "es quien en definitiva, según las relaciones trabadas entre las partes, va a soportar la carga tributaria".

En México, la Primera Sala de la SCJN[78] identifica al contribuyente de derecho, en el fenómeno de la percusión y para ello señala

> La percusión, identifica el momento y la persona quien, por disposición de la ley, debe pagar la contribución e ingresarla a la hacienda pública, o sea, identifica al "contribuyente de derecho", la percusión es el punto donde la ley impone la exacción. La traslación del impuesto es el fenómeno por el cual un "contribuyente de derecho" percutido por el impuesto, se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto, lo que hace adicionando voluntariamente al precio de venta del producto o servicio la "carga de la contribución". Mientras que al contribuyente de hecho, lo identifica por el efecto de la incidencia, al establecer "La incidencia, también llamada repercusión, se presenta cuando el impuesto llega a un tercero que, por las características de la ley, ya no puede trasladarlo a otro", fenómeno que se caracteriza por el hecho de que el sujeto incidido debe considerar el traslado del impuesto que retuvo, como parte integrante del precio del bien o servicio adquirido, es el lugar donde descansa el impuesto, desde el punto de vista económico.
>
> Corroborando lo anterior, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito expresa: "en la mecánica especial del impuesto al valor agregado intervienen dos tipos de sujetos, claramente identificables: uno directo o jurídico y otro económico. Así, por sujeto jurídico debe entenderse al contribuyente 'de derecho', quien normativamente está obligado a realizar el entero a la hacienda pública con motivo de la enajenación del bien o la prestación del servicio, pero no resiente directamente la carga impositiva, y el sujeto económico es el consumidor o adquirente final a quien el sujeto jurídico traslada el impuesto y absorbe finalmente dicha carga económica, generalmente

por la adición que de éste se hace al precio de venta". (**VALOR AGREGADO. DESCRIPCION DE LOS SUJETOS QUE INTERVIENEN EN LA MECANICA ESPECIAL DEL IMPUESTO RELATIVO**. Tesis: I.4o.A.715 A, S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Tomo XXXII, agosto de 2010, pág. 2423).

Pese a lo antes señalado, el denominado "contribuyente de derecho", obligado al entero del impuesto al fisco, no tiene legitimación para solicitar la devolución del impuesto que hubiere trasladado y así lo determina el párrafo inicial del artículo 22, CFF, cuando expresa: "Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado".

3.4.- Elementos vinculantes con el sujeto pasivo

Dos son los elementos que pasamos a examinar: La residencia y el domicilio fiscal.

3.4.1.- Residencia fiscal

De acuerdo con el artículo 9a., CFF, se considera como tal:

Artículo 9o.- Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:[79]

79 Cfr. Rodmyna Aurora Domínguez Pastrana, Residencia Fiscal de las personas físicas. Recuperado en: http://www.e paf.com/ifile/revistas%20paf/2011/528/Residencia%20fiscal%20de%20las%20personas%20f%C3% ADsicas.pdf

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

3.4.1.1.- La residencia fiscal en los Modelos de convenio para evitar la doble tributación (MOCDE)

De acuerdo con el artículo 4o., MOCDE,[80] se tendrá como tal:

80 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Versión Abreviada 22 de julio de 2010. Recuperado en: http://www.estrategiafiscal.net/wp-content/uploads/2011/09/Modelo-de-Convenio-Tributario-sobre-la-Renta-y-el-Patrimonio-Versión-Abreviada-2010-ESPAÑOL.pdf

Artículo 4o. residente

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.

2. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1o., una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more;

c) si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos,

las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1o., una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

Como disposición complementaria, considérese la Regla 2.1.3., MISFIS2018 que dispone: "Para los efectos de los artículos 9o. del CFF y 4o. de la Ley del ISR, la constancia de residencia fiscal en México se solicitará en términos de la ficha de trámite 6/CFF "Solicitud de constancia de residencia para efectos fiscales", contenida en el Anexo 1-A.

3.4.2.- Domicilio fiscal

Según términos del artículo 10, CFF, se considera como tal, tratándose de:

I. Personas físicas:

a) El local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios cuando se realicen actividades empresariales.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen para realizar sus actividades.

c) Su casa habitación, en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local. Derivado de lo anterior, la autoridad deberá otorgar al contribuyente, un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

II. Personas morales:

a) El local donde se encuentre la administración principal del negocio, cuando sean residentes en el país.

b) Tratándose de residentes en el extranjero, el establecimiento que tengan y si se trata de varios establecimientos, donde se encuentre la

administración principal del negocio o el que designen.

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10, CFF, o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a lo antes señalado se considere su domicilio, indistintamente.

Destacamos que el Artículo 5o., RCFF, establece que "Para los efectos del artículo 9o., fracción I, inciso a) del Código, se considera que las personas físicas no han establecido su casa habitación en México, cuando habiten temporalmente inmuebles con fines turísticos y su centro de intereses vitales no se encuentre en territorio nacional". Por supuesto que este precepto contraviene el principio de reserva de ley, en virtud de que el reglamento del CFF está yendo más allá de lo previsto en el propio CFF.

Las reglas 2.1.4. y 2.1.5., MISFIS2018, posibilitan que las personas físicas señalen como domicilio fiscal a su casa habitación y con este motivo se pasan a transcribir:

Opción para que las personas físicas consideren como domicilio fiscal su casa habitación

2.1.4. Para los efectos del artículo 10 del CFF, las personas físicas podrán considerar como domicilio fiscal su casa habitación, cuando:

I. Realicen actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, en sustitución del señalado en el artículo 10, primer párrafo, fracción I, inciso a) del CFF.

II. No realicen actividades empresariales o profesionales, en sustitución del señalado en el artículo 10, primer párrafo, fracción I, inciso b) del CFF.

CFF 10

Domicilio fiscal de las personas físicas residentes en el extranjero

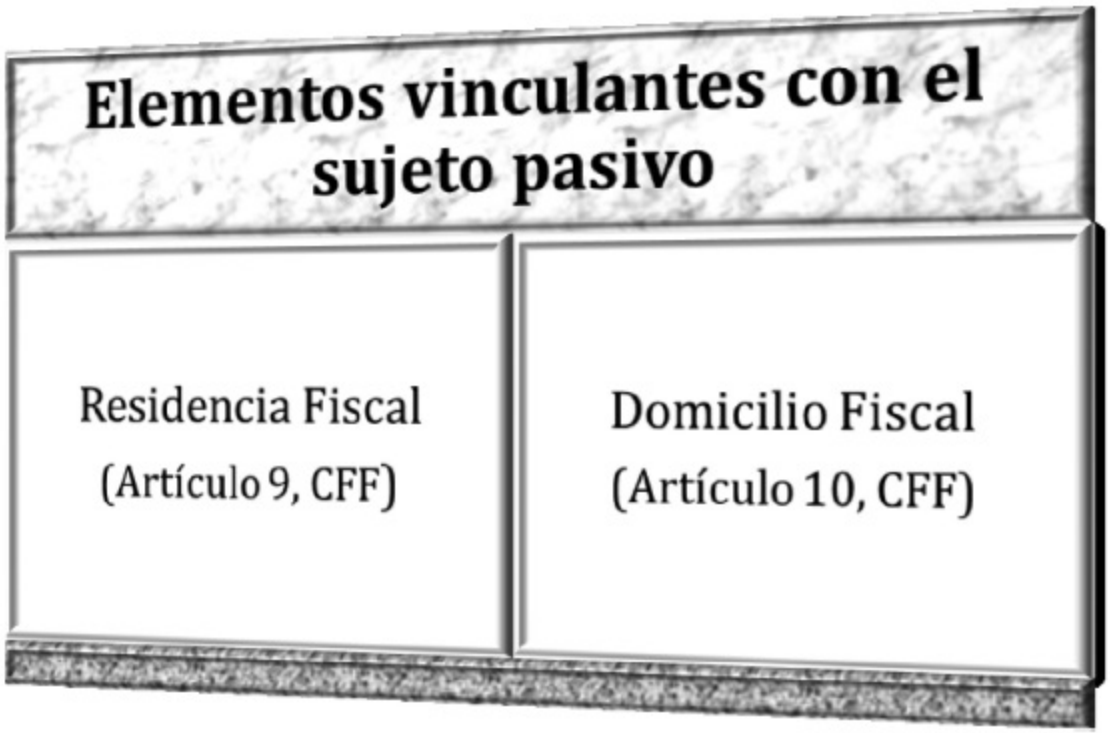
2.1.5. Para los efectos del artículo 10, primer párrafo, fracción I del CFF, las personas físicas residentes en el extranjero sin establecimiento

permanente en territorio nacional que perciban ingresos por enajenación o arrendamiento de inmuebles ubicados en territorio nacional, podrán considerar como domicilio fiscal, el domicilio de la persona residente en territorio nacional que actúe a nombre o por cuenta de ellos.

CFF 10

Como disposición complementaria sobre el domicilio fiscal, considérese la Regla 2.5.16., MISFIS2018, que indica que la ficha de trámite 77/CFF, conforme al Anexo 1-A, MISFIS2018, es la aplicable para el cambio de domicilio fiscal.

En el esquema siguiente sintetizamos los elementos que acabamos de analizar:



3.5.- El hecho imponible o hecho generador

Es el acto o actividad que al realizarse, da origen a la obligación tributaria.

Sobre esto, Jarach precisa que "la obligación tributaria tiene su fuente exclusivamente en la ley y de que la voluntad de las partes puede ser solamente un presupuesto y no una causa del nacimiento de la obligación tributaria", y concluye que "lo contrario significaría atribuir a la voluntad privada un alcance para las obligaciones impositivas en contradicción con el principio de la exclusiva legalidad del impuesto".[81]

81 Ob.Cit., pp.79-80.

Corroborando el concepto de hecho imponible en relación con la ley que lo crea, el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito señala que "el hecho imponible implica el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por ley para configurar cada tributo y cuya actualización supone el nacimiento de la realización jurídico-tributaria, equivalente, por tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de contribución". (**TRIBUTO. SU CAUSACION DEPENDE DE LA ACTUALIZACION DEL HECHO IMPONIBLE Y NO SIEMPRE COINCIDE CON SU DETERMINACION EN CANTIDAD LIQUIDA.** Tesis: I.15o. A.116 A, S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Tomo XXIX, abril de 2009, pág. 1977).

Como ejemplo de interpretación extensiva del hecho imponible, véase la tesis: **RENTA. EL TERMINO "INTERESES" CONTENIDO EN EL ARTICULO 11 DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION Y PREVENIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DEL IMPUESTO RELATIVO, CELEBRADO ENTRE MEXICO Y FRANCIA, INCLUYE EL AJUSTE QUE SE REALICE AL CREDITO PRINCIPAL POR EL HECHO DE PACTARSE EN UNIDADES DE INVERSION (UDIS)**[82] de la Segunda Sala de la SCJN, en la que se sustenta que "De una interpretación literal de dicho concepto se advierte que se considerarán intereses para efectos del convenio referido el producto, utilidad, provecho o fruto que se da como pago por el uso de bienes transferidos, con la intención de invertir o emplear el capital; en este sentido, el ajuste inflacionario que se realice al crédito principal por el hecho de pactarse en Unidades de Inversión (UDIS), constituye un interés para efectos de dicho instrumento internacional, ya que los intereses son un rendimiento que tiene dos componentes: el inflacionario y el real, y en este sentido, el

inflacionario compensa al acreedor de la pérdida del valor de su dinero en el tiempo ante los aumentos generales de precios, y si bien dicho aumento no implica un aumento patrimonial real con respecto al patrimonio que se tenía al pactar la obligación, pues el aumento es únicamente nominal, lo cierto es que el valor del principal se hubiese depreciado de no haberse invertido el capital, es decir, dicha diferencia constituye un aumento que no se hubiera obtenido de otra forma, pues el valor del dinero (monto nominal), por el mero efecto de la inflación, tiende a depreciarse".

Esta forma de interpretación rebasa lo previsto en el artículo 5o., CFF, que exige la aplicación estricta de la norma fiscal y si bien pueden aplicarse otros métodos de interpretación para comprender su alcance, también es cierto que no puede alterarse el contenido del hecho imponible fijado por el legislador. A decir de Edgar Cisneros Martínez y Martha Cristina Sánchez: "El alcance del concepto de aplicación estricta de las disposiciones fiscales, no implica más que la prerrogativa (obligación y derecho) de que dichas disposiciones se apliquen estrictamente de acuerdo a lo establecido en la Ley; es decir, que en una aplicación estricta no es dable: (i) atribuir consecuencias distintas a las hipótesis normativas previstas en la ley y (ii) aplicar las consecuencias a supuestos no previstos por la misma".[83]

Otra interpretación desafortunada de los alcances del hecho imponible, es la Jurisprudencia 115/2006,[84] titulada: **TENENCIA O USO DE VEHICULOS. LA FALTA DE UN MECANISMO PARA QUE EL CONTRIBUYENTE QUE SE UBIQUE EN LA REGLA GENERAL DE CAUSACION PAGUE EL IMPUESTO SOLO POR LOS DIAS O MESES EN QUE TUVO O USO EL VEHICULO, NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACION VIGENTE EN 2004 Y 2005)**, de la Segunda Sala de la SCJN, cuando sustenta que no se contravienen los principios constitucionales ahí referidos, por el hecho de que se tuviera que pagar el impuesto en su totalidad, auque sólo se hubiera ejercido la tenencia o uso del vehículo por días o meses. Es inconcuso, que el solo ejercer la tenencia o uso del vehículo, por ejemplo: por un mes, no atiende a la capacidad, ni a la equidad tributaria, frente a quienes la ejercieron por todo el ejercicio fiscal.

82 Tesis: 2a./J. 133/2013, (10a.), S.J.F.y su Gaceta, Décima Epoca, Libro XXIV, Septiembre de 2013, Tomo 2, pág. 1532. Contradicción de tesis 376/2012. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Noveno y Segundo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito.

83 Citados en la Gaceta Parlamentaria Número 3857-C, domingo 8 de septiembre del 2013, Año XVI, LXII Legislatura, Cámara de Diputados, pág. LXXIV.

84 S.J.F.y su Gaceta, Novena Epoca, Segunda Sala, Tomo XXIV, Agosto de 2006, pág. 375. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 4 de agosto de 2006.

3.5.1.- El territorio como ámbito espacial de validez del hecho imponible

En materia fiscal, el territorio constituye el elemento espacial del hecho imponible y, a decir de Sainz de Bujanda, "los hechos imponibles se realizan en un determinado territorio, por lo que habrá que determinar la eficacia de las normas que regulan quiénes han de ser sujetos –acreedor y deudor– de la obligación tributaria en función del territorio en el que el hecho imponible se haya producido. La importancia del problema queda más claramente de manifiesto si se tiene en cuenta que en los modernos ordenamientos tributarios prima el criterio territorial de sujeción al poder tributario sobre el criterio personal".[85]

De lo anterior señalado, colegimos que son dos criterios que se utilizan para gravar el hecho imponible, el personal (la nacionalidad o residencia) y el territorial (ubicación de la fuente de riqueza o de la situación que va a surtir efectos en éstos). Corroborando la existencia de ambos criterios, para gravar el hecho imponible, la Primera Sala de la SCJN reflexiona:

> Tradicionalmente en un contexto internacional, pero aplicables al analizar las repercusiones del establecimiento de gravámenes independientes en entidades que forman parte de una Federación, suelen reconocerse dos criterios básicos de asignación impositiva o sujeción fiscal: 1) el principio personalista, que implica la tributación de toda la renta de un residente de determinado territorio, independientemente de la localización de la fuente de la renta –el cual, en el contexto internacional, admite las modalidades fundamentales de residencia y nacionalidad–; y 2) el principio de territorialidad o de la fuente y origen de la renta, basado en la sujeción a gravamen de los residentes y de los no residentes que obtienen rentas de fuentes localizadas en un territorio

específico, es decir, este criterio fundamenta el derecho de gravamen en la localización de fuentes de renta dentro de un territorio. Ahora bien, no existe preeminencia de un criterio de asignación tributaria sobre el otro, ni es dable afirmar que uno de ellos es el correcto, sino que, por el contrario, el legislador tiene libertad para acudir a los mecanismos existentes, e incluso a alguna formulación mixta, como la que rige en el impuesto sobre la renta federal, determinándose la tributación de los residentes por su renta mundial y de los no residentes por la renta doméstica. **IMPUESTOS. PARA DETERMINARLOS EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA ACUDIR A LOS DISTINTOS CRITERIOS DE SUJECION FISCAL**. [TA]; 9a. Epoca; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIX, marzo de 2009; pág. 403.[86]

85 Ob. Cit., pág. 204.

86 Por lo que se refiere al criterio territorial en el ámbito local, podemos señalar la tesis de la Segunda Sala de la SCJN, que sustenta: POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL. SE ENCUENTRA LIMITADA POR EL ARTICULO 121, FRACCION I, DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPUBLICA, EN TANTO QUE EL ORGANO LEGISLATIVO DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS NO PUEDE ESTABLECER CONTRIBUCIONES QUE GRAVEN ACTOS O HECHOS JURIDICOS QUE SE VERIFIQUEN FUERA DE SU TERRITORIO. ([TA]; 9a. Epoca; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XII, octubre de 2000; pág. 359).

En el sistema tributario mexicano existe el carácter mixto, para gravar el hecho imponible y para ello debemos considerar: El artículo 1o., LISR, que establece como lugar de generación del hecho imponible, la fuente de riqueza ubicada en territorio nacional (incluyendo la proveniente de un establecimiento permanente), pero también a los residentes en México, "cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan".

En cuanto al concepto de territorio, según el artículo 8o., CFF: "Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial". Por ello, para efectos fiscales, de acuerdo a nuestra obra, *Diccionario de Términos Fiscales*,[87] sería el siguiente:

Conforme a los artículos 42 y 43, CPEUM, éste está integrado por:

1. Las partes integrantes de la Federación, las cuales son las entidades federativas y el Distrito Federal.

2. El territorio de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares

adyacentes.

Son arrecifes, los bancos o bajos formados por y en el mar por piedras, puntas de roca o masas de coral. Son cayos, los bancos de arena frecuentemente anegadizos.

3. El territorio de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo, situadas en el Océano Pacífico.

4. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes.

Según Emilio O. Rabasa y Gloria Caballero, se llama zócalo submarino y plataforma continental a aquella parte de tierra cubierta por las aguas del mar que se halla alrededor de las islas o de los continentes, respectivamente.

5. Las aguas de los mares territoriales (nueve millas a partir de la costa) y las marítimas interiores. Según el derecho internacional, se reconoce como mar territorial, a aquella parte del mar próxima a las costas sobre la que el Estado puede ejercer actos de soberanía.

Para Rabasa, son aguas marítimas interiores, las que procedentes del mar se internan en tierra, formando vasos.

6. El espacio situado sobre el territorio nacional con la extensión y modalidades que establezca el derecho internacional. El mismo Rebasa señala que el espacio aéreo es la atmósfera que se encuentra situada sobre el territorio de un Estado.

7. La zona económica exclusiva o mar patrimonial (200 millas náuticas, a partir del mar territorial).

En materia del criterio de fuente de riqueza, véase la tesis del Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA),[88] titulada:

87 Tomo III, Letra M-Z, Ob.Cit., pp 462-463.

88 Por reforma del artículo 73, fracción XXIX-H, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), publicada el 27 de mayo del 2015, en el Diario Oficial de la Federación (DOF), se cambió el nombre de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa por el de Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA).

INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL.- INTERPRETACION

DE LOS ARTICULOS 179 Y 203 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2006.- Conforme al análisis sistemático de los preceptos legales citados se desprende que los ingresos obtenidos por un residente en el extranjero, sin establecimiento permanente en el país o teniéndolo no sean atribuibles a éste, estarán sujetos al pago del impuesto sobre la renta, mediante la retención del 25% sin deducción alguna, si la fuente de riqueza está ubicada en México, lo cual acontece si el residente en el extranjero realiza en el territorio nacional alguno de los hechos que a continuación se precisan: 1) Ejerce sus actividades artísticas o deportivas; 2) Realiza o presenta espectáculos públicos; 3) Presta servicios relacionados con la presentación o promoción –publicidad– de un espectáculo público; o 4) Otorga el uso o goce temporal o enajenan bienes relacionados con la presentación de un espectáculo público. (18) 6a. época, Publicación: núm. 18 junio 2009, pág. 317. (Tesis aprobada en sesión de 15 de abril de 2009)

Bajo la misma línea argumentativa la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA establece:[89]

89 Consúltese también la tesis: ZONA ECONOMICA EXCLUSIVA, SI EN ELLA SE UTILIZAN LOS BIENES POR CUYO USO O GOCE TEMPORAL SE OBTIENEN INGRESOS, LA FUENTE DE RIQUEZA SE ENCUENTRA EN TERRITORIO NACIONAL.- Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA, Séptima Epoca, VII-P-2aS-457, RFTFJA, marzo 2014, pág. 671. (Tesis aprobada en sesión de 22 de octubre de 2013)

ARTICULO 159 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN LOS AÑOS 2000 Y 2001. CASO EN EL QUE SE CONSIDERA QUE EXISTE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL TRATANDOSE DE LA ENAJENACION DE BIENES RELACIONADOS CON UN ESPECTACULO PUBLICO DEPORTIVO.- De una interpretación armónica de lo dispuesto por los artículos 144, 159, tercer párrafo y 162 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2000 y 2001, en relación con lo establecido por el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación vigente en esos mismos años, se desprende que cuando un residente en el extranjero obtiene ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como resultado de la transmisión de propiedad de un bien (aun cuando el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado) que se relaciona con la presentación de espectáculos

deportivos, y dicho residente no tiene un establecimiento permanente o base fija en el país (o cuando teniéndolo, los ingresos no son atribuibles a éstos), sólo se considerará que respecto de dichos ingresos la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional y por ello se estará obligado a pagar el impuesto sobre la renta conforme al Título V de la Ley de la materia, cuando el espectáculo deportivo se lleva a cabo en el país y sea realizado o presentado por una persona física o moral residente en el extranjero. (6) Epoca: 5a. época, Publicación: núm. 61 enero 2006, pág. 108. (Tesis aprobada en sesión de 4 de octubre de 2005).

Otro criterio territorial diferente a la fuente de riqueza, se refiere a los efectos que va a surtir el acto o actividad en el territorio nacional, como es el caso del artículo 10, LIVA y que la Segunda Sala de la SCJN ha interpretado de la forma siguiente:

VALOR AGREGADO. INTERPRETACION DEL ARTICULO 10, PARRAFO PRIMERO, PARTE SEGUNDA, DE LA LEY RELATIVA (LEGISLACION VIGENTE EN EL AÑO DOS MIL). Dicho precepto contiene una presunción legal en el sentido de que se debe considerar realizada en territorio nacional la enajenación de bienes que se encuentren en el extranjero cuando estos se encuentren "sujetos a matrícula o registros mexicanos" y siempre que dicha transacción sea realizada por residentes en México o con establecimientos en el país de residentes en el extranjero. La interpretación constitucionalmente asumible de dicho artículo consiste en que la enajenación de bienes sujetos a matrícula o registros mexicanos, que se encuentran fuera de territorio nacional, es una actividad gravada y forma parte del objeto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siempre que: 1) la enajenación sea efectuada por residentes en México o establecimientos en el país de residentes en el extranjero; y 2) existan bases objetivas y razonables para establecer que los bienes respectivos requieren matrícula y registro mexicano, por la naturaleza del objeto de los contratos de transmisión de propiedad respectivos u otra circunstancia acreditada y suficiente a esos efectos. [TA]; 9a. Epoca; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXV, marzo de 2007; pág. 712.[90]

90 Referente al criterio de residencia, el artículo 1o., de la extinta Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Unica (LIETU) señalaba como obligados al pago del tributo a, "las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades".

3.5.2.- El ejercicio fiscal como ámbito temporal del hecho imponible

En efecto, para el cumplimiento del hecho imponible o generador de la contribución, el artículo 11, CFF, establece como marco regulatorio al ejercicio fiscal y para ello dispone:

> **Artículo 11.-** Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1o. de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.
>
> En los casos en que una sociedad entre en liquidación, sea fusionada o se escinda, siempre que la sociedad escindente desaparezca, el ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que entre en liquidación, sea fusionada o se escinda, respectivamente. En el primer caso, se considerará que habrá un ejercicio por todo el tiempo en que la sociedad esté en liquidación.
>
> Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calculen por mes, se entenderá que corresponde al mes de calendario.

3.5.3.- La no causación de la contribución

Para el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, "en los supuestos de no sujeción no se configura el hecho imponible del tributo ni surge consecuencia alguna, en tanto que la norma que los contiene es de carácter didáctico, pues sólo aclara que determinados hechos nunca han formado parte del presupuesto legal, de carácter fáctico,

que explica y justifica el nacimiento de la obligación tributaria (hecho imponible), esto es, el legislador tributario únicamente precisa cuáles son las personas que no se encuentran sujetas al gravamen mediante un pronunciamiento negativo. En cambio, la medida desgravatoria o exoneradora conocida como "tipo cero", tiene como base la existencia o nacimiento de la obligación tributaria, pues permite que se actualice el hecho imponible, pero disminuye de manera total el quántum de la carga fiscal, vinculando al sujeto pasivo del tributo únicamente al cumplimiento de diversos deberes formales, el cual se utiliza generalmente para discriminar a favor de bienes de primera necesidad, así como de aquellos que tienen carácter social o distributivo. **SUPUESTOS DE NO SUJECION TRIBUTARIA. SU DIFERENCIA CON LA MEDIDA CONOCIDA COMO "TIPO CERO"**. Novena Epoca, S.J.F. y su Gaceta XXXII, diciembre de 2010, pág. 1831, Tesis: I.15o.A.159 A.

Un ejemplo de no causación del tributo, se contiene en el criterio normativo del SAT, 2/IVA/N del Anexo 7, MISFIS2018, (antes criterio normativo 00/2014/IVA)[91], que indica:

91 Criterios normativos aprobados durante el Tercer Trimestre de 2014, Oficio 600-04-07-2014-6961, de fecha 2 de octubre de 2014. Recuperado en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/criterios_normativos_3ertrimestre2014.pdf

> **2/IVA/N Indemnización por cheque no pagado. El monto de la misma no es objeto del IVA.**
>
> El artículo 1o. de la Ley del IVA establece que están obligados al pago de dicho impuesto las personas físicas y morales que en territorio nacional enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios.
>
> El artículo 193 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito dispone que el librador de un cheque presentado en tiempo y no pagado, por causa imputable al propio librador, resarcirá al tenedor los daños y perjuicios que con ello le ocasione y que en ningún caso, la indemnización será menor del veinte por ciento del valor del cheque.
>
> En consecuencia, en el caso de que un cheque librado para cubrir el valor de actos o actividades gravadas por la Ley del IVA, no sea pagado por causas imputables al librador y, por consiguiente, el tenedor reciba

la indemnización establecida en el artículo 193 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, dicha indemnización no formará parte de la base para el cálculo del IVA, debido a que ésta no deriva del acto o actividad celebrado por el tenedor, sino de la aplicación de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

Origen	Primer antecedente
Supuesto 38	Página 24 del Manual de Complementación Legal del IVA 1988, criterios 5.1.4 contenido en el oficio 325-SAT-IV-C-7363 de 23 de septiembre de 1997, a través del cual se emite la Primera Actualización de la Compilación Sustantiva de Impuestos Internos.

3.5.4.- La exención tributaria[92]

Consiste en liberar de la obligación del pago de la contribución, a pesar de haberse realizado el hecho imponible. Lo anterior se confirma por el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la tesis **EXENCION TRIBUTARIA. SU DIFERENCIA CON LOS SUPUESTOS DE NO SUJECION**, cuando expresa: "La exención es una técnica impositiva que sin alterar los elementos de la relación jurídica tributaria (sujetos, base, cuota, tasa o tarifa), aminora o libera la obligación de pago nacida, por razones de equidad o política económica, a determinadas personas o respecto de ciertos hechos, para ajustar el tributo a la realidad económica o social actual, al tenor de una valoración particularizada de los principios de justicia tributaria. La mencionada característica es lo que la distingue de los supuestos de no sujeción... A diferencia de esto, la exención es resultado de la confluencia de dos normas, a saber, la que determina la sujeción y la que establece los casos de exención, pues no puede existir ésta sin hecho imponible previo, ya que no es posible declarar exento lo que previamente no se ha declarado sujeto, habida cuenta que los beneficiarios de la exención se encuentran obligados a cumplir con los deberes formales

respectivos". (9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta XXXII, diciembre de 2010, pág. 1764, Tesis: I.15o.A.157 A).

Pedro Salinas Arrambide, respecto al texto del artículo 28, CPEUM, que norma la exención, dice: "Tenemos que el problema de la prohibición constitucional, ya no gira en torno a que éstas son o no contrarias a la constitución, sino que el problema se desplaza a otro ámbito: esto es, qué alcance y significado ha dado, o en su efecto deberá dar, el legislador ordinario –por lo demás, primer destinatario del citado mandato constitucional– a dicha prohibición constitucional".[93]

92 A decir de Fernando Saínz Bujanda, la exención tributaria puede producirse por tres caminos: "1.- Porque la obligación tributaria no llegue a nacer, a pesar de haberse producido un hecho que quede comprendido dentro de la estructura normal del hecho imponible. 2.- Porque habiendo nacido la obligación, su pago sea condonado. 3.- Porque, nacida y satisfecha la deuda, la persona que realizó el pago con posterioridad, en virtud de un hecho distinto y por imperativo de otra norma jurídica, el reembolso de la cantidad pagada al ente público". Ob.Cit., pág. 211.

93 La Exención Tributaria, Colección de Estudios Jurídicos del Tribunal Fiscal de la Federación, México 1990, pág. 213.

3.5.4.1.- La exención tributaria debe estar prevista en ley

Destacable es dejar establecido que en el ejercicio de la facultad reglamentaria, el Presidente de la República no puede fijar exenciones fiscales, sino que esta facultad le corresponde al legislador.

En el mismo sentido ha opinado el Pleno de la SCJN, en la Jurisprudencia 25/91, visible en el S.J.F., 8a. Epoca, junio 1991, titulada: "EXENCION DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA", pág. 54, que en lo medular refiere:

> El establecimiento de exenciones fiscales, es facultad exclusiva del órgano legislativo, por lo que no cabe aceptar su ejercicio por parte del Ejecutivo a través de reglamentos, según se infiere del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto prohíbe "las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes", reserva que se confirma por la íntima conexión que la parte transcrita tiene con la fracción IV del artículo 31 constitucional,

que al establecer la obligación de contribuir al gasto público, impone la condición de que ello se logre "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Esta Suprema Corte siempre ha interpretado que en este aspecto, por ley debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual ha de considerarse que si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, que guardan una conexión inseparable con los elementos tributarios de legalidad y equidad, sin que valga en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal.

3.5.4.2. La interpretación del artículo 39, CFF, en torno a la exención tributaria

Es importante precisar, a propósito de la exención tributaria, que el artículo 39, CFF, no la contiene y así lo corrobora el Pleno de la SCJN en la jurisprudencia siguiente:

EXENCIONES FISCALES. EL ARTICULO 39, FRACCION I, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO FACULTA AL EJECUTIVO FEDERAL PARA ESTABLECERLAS. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Congreso de la Unión tiene la facultad de imponer, mediante la expedición de leyes, las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto público, y acorde con el artículo 89, fracción I, del mismo Ordenamiento Fundamental, es obligación del Poder Ejecutivo Federal recaudar tales contribuciones en acatamiento a dichas leyes, por lo que cuando el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación lo faculta para eximir parcial o totalmente del pago de contribuciones y sus accesorios durante un tiempo determinado a algunos contribuyentes, siempre que se presenten situaciones de emergencia y mediante la expedición de resoluciones de carácter general, esa facultad se limita a liberar de pago a dichos contribuyentes, pero no significa que se le conceda la facultad de establecer exenciones fiscales, puesto que el ejercicio de esta facultad corresponde exclusivamente al Poder Legislativo al establecer los

tributos. [J]; 9a. Epoca; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XVI, julio de 2002; pág. 999. CONTROVERSIA CONSTITUCIONAL 32/2002. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. 12 de julio de 2002. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Pedro Alberto Nava Malagón. El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy doce de julio en curso, aprobó, con el número 30/2002, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a 12 de julio de 2002.[94]

94 Vinculado con el tema, considérese también: BENEFICIOS FISCALES. EL EJERCICIO DE LA FACULTAD QUE OTORGA AL EJECUTIVO FEDERAL EL ARTICULO 39, FRACCION I, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, DEBE MOTIVARSE DEBIDAMENTE. [j]; 9a. época; Pleno; s.j.f. y su gaceta; tomo XVI, julio de 2002; pág. 649. controversia constitucional 32/2002. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. 12 de julio de 2002. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Pedro Alberto Nava Malagón. El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy doce de julio en curso, aprobó, con el número 29/2002, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a 12 de julio de 2002.

En torno al análisis del artículo 39, CFF, en mi artículo "El Artículo 39 del Código Fiscal y la Controversia Constitucional (Segunda Parte)",[95] donde se analiza la Controversia Constitucional 32/2002, promovida por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en contra de "El Decreto por el que se exime del pago de los impuestos que se indican y se amplía el estímulo fiscal que se menciona, emitido por el presidente de los Estados Unidos Mexicanos y rubricado por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 5 de marzo de 2002", se concluye:

95 Recuperado en: http://legal.terra.com.mx/enlinea/articulos/articulo/423default.asp?tipoArt=3&idArt=423

Al emitirse la sentencia de la controversia constitucional planteada, en la pág. 70 de la sentencia se determina que: "el Ejecutivo Federal no puede válidamente hacer uso de esa facultad, cuando estime que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria, obedezca a la aplicación de un tributo fijado por el Congreso de la Unión a cargo de determinados sujetos o de hechos imponibles, es decir, con motivo de lo dispuesto en una ley tributaria federal, pues ese no es el alcance y sentido del artículo 39, fracción I, del Código Fiscal, que está dirigido a los casos en que debido a fenómenos naturales, económicos o sociales, se afecte o pueda afectar a una específica región o lugar del país, a una rama de industria o a una actividad específica".

Y además se indica que: "al eximir del pago del tributo por estimar que

con su aplicación se afecta a esa rama de la industria, contraría la voluntad del Congreso de la Unión, expresada en la ley que establece el tributo, y hace nugatoria no sólo la ley que lo crea, al eliminar totalmente y durante cierto tiempo el pago del impuesto especial sobre producción y servicios que por primera vez incluyó a la rama de la industria cuando usa en su elaboración edulcorantes distintos al azúcar de caña; y contraría también el fin extrafiscal que en el caso se expresó en el procedimiento legislativo, consistente en la protección a la industria azucarera nacional".

Es decir, en criterio del Pleno de la SCJN, al resolver la controversia constitucional planteada, en la pág. 70 de la sentencia concluye que: "el Ejecutivo Federal aplicó indebidamente el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación y, de ahí, que transgrede el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que lo faculta para ejecutar puntualmente las leyes que expida el Congreso de la Unión", porque "como se ha señalado, corresponde al Congreso de la Unión establecer las contribuciones, así como sus elementos esenciales, por lo que si dicho órgano legislativo estableció el impuesto especial sobre producción y servicios para la citada rama de la industria, cuando utilice edulcorantes distintos al azúcar de caña, el Ejecutivo Federal no puede hacer nugatoria esa facultad, so pretexto de aplicar el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación".

3.6.- Momento de causación

Es el tiempo en que se realiza el hecho imponible, lo que trae consigo el nacimiento de la obligación tributaria y, por ende, la vinculación entre la contribución, el sujeto pasivo y el sujeto activo.

Sobre ello, el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito expresa que "el momento de la causación de los tributos es muy variado y depende de la actualización del hecho imponible en función de cuál sea el objeto de la contribución, por ejemplo, los impuestos aduanales se causarán al verificarse la importación o exportación de mercancías, o en los relativos a gravar la producción se causarán al elaborarse el producto de

que se trate" (TRIBUTO. SU CAUSACION DEPENDE DE LA ACTUALIZACION DEL HECHO IMPONIBLE Y NO SIEMPRE COINCIDE CON SU DETERMINACION EN CANTIDAD LIQUIDA. Tesis: I.15o.A.116 A, S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Tomo XXIX, abril de 2009, pág. 1977).

A manera de pauta a seguir para determinar el momento de causación, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, establece el criterio siguiente:

> **IMPUESTO SOBRE LA ADQUISICION DE INMUEBLES. SE CAUSA AL MOMENTO DE LA FIRMA DE LA ESCRITURA DE ADJUDICACION RESPECTIVA Y NO A LA MUERTE DEL DE CUJUS**. Conforme a lo dispuesto en el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren; debiéndose determinar conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación. Por su parte, los artículos 25 y 26, fracción I, de la Ley de Hacienda del Distrito Federal vigente en el año de 1990 señala qué personas son las obligadas al pago del impuesto sobre adquisición de inmuebles y en qué consiste éste; se define lo que debe entenderse por adquisición y señala su proceso. Finalmente en los artículos 1288 y 1289 del Código Civil para el Distrito Federal, se indica que los herederos adquirirán "derechos a la masa hereditaria como un patrimonio común" mientras no se haga división, así como, que el heredero podrá disponer de esos derechos, pero no de las cosas que formen la masa hereditaria. Ahora bien, en relación a lo anterior, debe precisarse lo siguiente: La transmisión de una propiedad inmueble puede hacerse por un acto entre vivos o por causa de muerte. Aunque es verdad que la muerte de determinada persona puede originar la transmisión de la propiedad de los bienes afectos a la sucesión, tal hecho no motiva el impuesto; la muerte, en su caso, da margen a la creación de una figura jurídica denominada sucesión, que subsiste hasta la adjudicación de los bienes de la herencia. El hecho imponible de aquél no lo constituye la muerte, sino la adquisición de la propiedad y es entonces cuando debe cubrirse el impuesto respectivo. Además, no debe perderse de vista que a la muerte del autor de la herencia es el albacea que en forma genérica tiene a su

cuidado el acervo hereditario, por ignorarse la parte que le corresponde a cada uno de los herederos, ya que será en la fase de partición cuando se determine qué bienes les toca a cada uno de ellos, tan es así que cada heredero cubrirá el impuesto sobre adquisición de inmuebles que personalmente le corresponda; si fuera como lo señala la quejosa, la muerte del autor de la sucesión el hecho generador del impuesto, nada impediría que se cubriera el impuesto sobre el total de los bienes de la masa hereditaria. Por tanto, la muerte del de cujus no genera el crédito fiscal, ya que esto acontece en el momento de la adjudicación y es en este momento cuando surge la obligación de pagar los impuestos respectivos. S.J.F., 8a. Epoca, Tomo XII, octubre de 1993, pág. 435.

Otro parámetro para medir el momento de causación, se contiene en el criterio normativo 1/IVA/N, del Anexo 7, MISFIS2018 (antes criterio 00/2014/IVA),[96] que dispone:

96 Criterios normativos aprobados durante el Tercer Trimestre de 2014, Ob. Cit.

1/IVA/N La contraprestación pagada con acciones o partes sociales por aportaciones en especie a sociedades mercantiles, se considera efectivamente cobrada con la entrega de las mismas.

El artículo 1o., fracción I de la Ley del IVA establece que están obligadas al pago del IVA, las personas físicas y las morales que en territorio nacional realicen, entre otros actos o actividades, la enajenación de bienes.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 8o. de la misma ley, en relación con el artículo 14, fracción III del CFF, la aportación a una sociedad o asociación se entiende como enajenación.

El artículo 11 de la Ley del IVA, señala que la enajenación de bienes se considera efectuada en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

En este tenor, el artículo 1o.-B de la ley multicitada, dispone que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe; o bien, cuando el interés

del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Asimismo, se presume en términos del tercer párrafo de dicho artículo, que los títulos de crédito distintos al cheque suscritos a favor de los contribuyentes, por quien adquiere el bien, recibe el servicio o usa o goza temporalmente el bien, constituye una garantía del pago del precio o la contraprestación pactados, así como del IVA correspondiente a la operación de que se trate. Entendiéndose recibidos ambos conceptos por los contribuyentes cuando efectivamente los cobren, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los documentos pendientes de cobro, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Por tanto, cuando una sociedad emita acciones o partes sociales a favor del accionista o socio que realizó la aportación en especie, para efectos de la Ley del IVA, dicha contraprestación estará efectivamente cobrada en el momento en que ocurra el primer acto jurídico que le otorgue la calidad de socio o accionista respecto de dicha aportación, en virtud de que la presunción establecida en el artículo 1o.-B, tercer párrafo de la ley de la materia, no aplica a las acciones o partes sociales, toda vez que constituyen bienes por cuya naturaleza no se entregan en garantía.

Origen	Primer antecedente
2012	Oficio 600-04-02-2012-69615 de 27 de noviembre de 2012 mediante el cual se dan a conocer los criterios normativos aprobados en el cuarto trimestre 2012. Oficio 600-04-02-2012-69616 de 29 de noviembre de 2012 a través del cual se da a conocer el Boletín 2012, con el número de criterio normativo 99/2012/IVA.

3.6.1.- El Flujo de efectivo y el devengo

Para determinar el momento de causación de la contribución debe

considerarse, si la operación se realiza, para efectos de causación, cuando se recibe el pago o bien, cuando sin haber pago, se entrega o recibe la cosa o se expide el comprobante fiscal.

Por ejemplo, en materia del devengo o devengado, el artículo 21.1., de la Ley 58/2003, General tributaria, de 17 de diciembre, señala que "El devengo de un impuesto es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible definido por la ley y en el que, precisamente por ello, se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal". Es decir, habrá devengado cuando sin haberse cubierto en efectivo o en especie, la operación realizada se causa la contribución, en cambio en el flujo de efectivo, ésta se causa en el momento en que se cubre en efectivo o en especie, la operación o acto realizado.

En México no existe referencia específica en el CFF, pero en el ISR de las Personas Morales, de acuerdo con el artículo 16, LISR, se utiliza tanto el devengo, como el flujo de efectivo.

A.- Tratándose de enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

a) Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.

b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.

c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

B.- Por lo que se refiere a los ingresos por la prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades o asociaciones civiles y de ingresos por el servicio de suministro de agua potable para uso doméstico o de recolección de basura doméstica que obtengan los organismos descentralizados, los concesionarios, permisionarios o empresas autorizadas para proporcionar dichos servicios, se considera que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.

C.- En el caso de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, o cuando éstas sean exigibles a favor de quien efectúe dicho otorgamiento, o se expida el

comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.

D.- Obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo.

E.- Para el caso de enajenaciones a plazo en los términos del CFF, los contribuyentes considerarán como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado.

F.- En ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente, en el mes en el que se consume el plazo de prescripción o en el mes en el que se cumpla el plazo a que se refiere el párrafo segundo de la fracción XV del artículo 27, LISR.

En el caso de los impuestos indirectos, tanto en el IVA como en el IEPS, el momento de causación es a partir de que se cubra total o parcialmente el monto del acto o actividad realizada.

Así por ejemplo, el artículo 1o.-B, LIVA, dispone que "se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones".

Inclusive "Cuando con motivo de la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los contribuyentes reciban documentos o vales, respecto de los cuales un tercero asuma la obligación de pago o reciban el pago mediante tarjetas electrónicas o cualquier otro medio que permita al usuario obtener bienes o servicios, se considerará que el valor de las actividades respectivas, así como el impuesto al valor agregado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha en la que dichos documentos, vales, tarjetas electrónicas o cualquier otro medio sean recibidos o aceptadas por los contribuyentes".

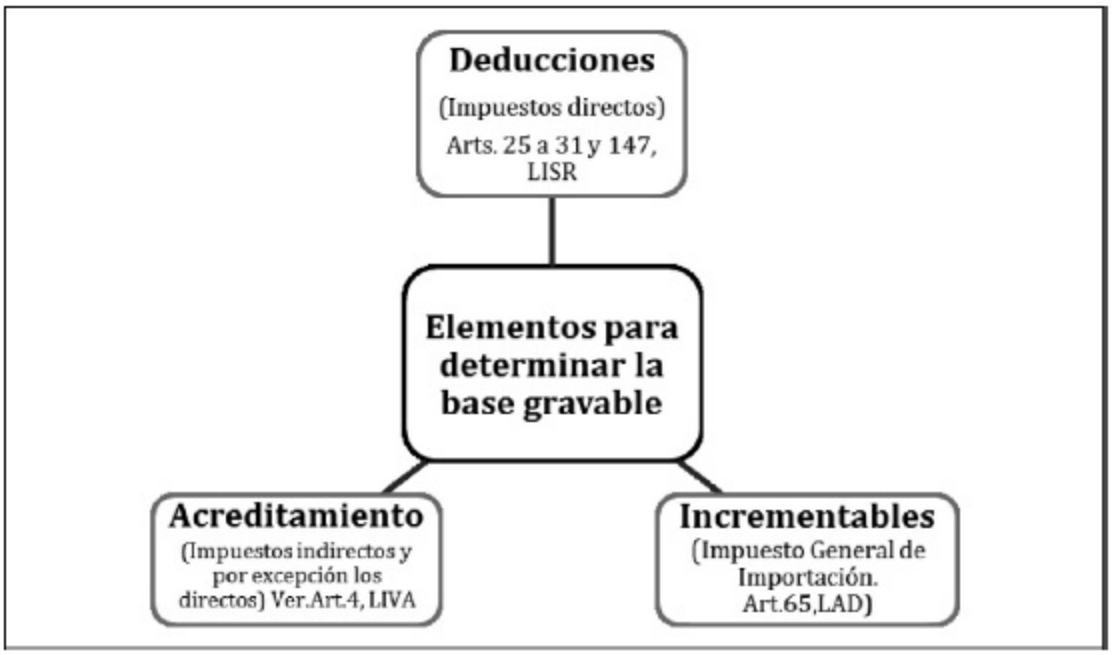
Estos supuestos son aplicables para el IEPS, al disponerlo así el artículo 5o.-C, LIEPS.

3.7.- Base gravable

Es el monto o cantidad sobre la cual debe aplicársele la tasa o tarifa, considerando que ésta "constituye la expresión cifrada del hecho imponible".[97]

97 Fernando Pérez Royo, Ob.Cit., pág. 186. Sainz de Bujanda la conceptualiza como "El parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorado en términos monetarios", estableciendo que parámetro "es simple cuando consiste en una magnitud integrada por un solo elemento... el parámetro es complejo cuando la magnitud resulta de la combinación de dos o más elementos". Ob.Cit., pág. 261.

En el sistema tributario tenemos tres variables para determinar la base gravable: En el ISR, las deducciones, en el IVA y en el IEPS, el acreditamiento y en el impuesto general de importación (IGI), los incrementables.[98] Estas variables se representan esquemáticamente enseguida:


Deducciones
(Impuestos directos)
Arts. 25 a 31 y 147, LISR
Elementos para determinar la base gravable
Acreditamiento
(Impuestos indirectos y por excepción los directos) Ver.Art.4, LIVA
Incrementables
(Impuesto General de Importación. Art.65,LAD)

3.7.1.- Las deducciones

Dice la Primera Sala de la SCJN, que "Bajo el nombre de deducciones suele identificarse a los conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad cuando estos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, en caso contrario".[99]

98 Hasta el 31 de diciembre de 2013, también el IETU consideraba a las deducciones, así como aplicación de créditos fiscales. Esta contribución federal desapareció al abrogarse la ley que lo regulaba. Véase el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Unica, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el DOF, el 11 de diciembre de 2013.

99 Renta. función de las deducciones en la mecánica del cálculo del impuesto relativo. 9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta, Tomo: XXIX, mayo de 2009, Tesis: 1a. LXVIII/2009, pág. 93. Véase también la tesis "LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEDUCCIONES CONTEMPLADAS EN LA", Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, S.J.F., 8a. Epoca, Tomo X-julio, pág. 382.

La Ley del ISR establece tres grandes categorías de deducciones para las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales del régimen general, como son: los gastos (donde quedaría incluido el costo de lo vendido), los terrenos y las inversiones, mismas que tienen porcentajes de depreciación por ejercicio fiscal. (Véase entre otros artículos del 25 a 27 –requisitos– ; 30 –desarrollos inmobiliarios–, del 31 a 38 –inversiones–; del 39 al 43 –costo de lo vendido– y para personas físicas con actividades empresariales régimen general, artículo 103 a 105, LISR).

En el caso del costo de lo vendido, ésta aplica para las personas morales en el ISR, mientras que las personas físicas pueden aplicar las adquisiciones o compras (art. 103, fracción II, LISR).

Los tribunales han identificado que existen deducciones estructurales que pretenden adecuar el gravamen, a las circunstancias personales del contribuyente, en tanto que las no estructurales, persiguen alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Esto lo concluye la Primera Sala de la SCJN, al señalar: "conforme a la tesis 1a. XXIX/2007, de rubro: **"DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL."**, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de

impuesto sobre la renta. Ahora bien, en un avance progresivo sobre lo sostenido en dicho criterio, puede abonarse, diferenciando dos tipos de deducciones: 1. Estructurales, identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen como funciones, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este rubro se ubican las deducciones que, por regla general, el legislador debe reconocer en acatamiento al principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, los preceptos que reconocen este tipo de deducciones son normas jurídicas no autónomas –dada su vinculación con las que definen el presupuesto de hecho o los elementos de gravamen–, que perfilan los límites específicos del tributo, su estructura y función, se dirigen a coadyuvar al funcionamiento de éste y, en estricto sentido, no suponen una disminución en los recursos del erario, pues el Estado únicamente dejaría de percibir ingresos a los que formalmente parece tener acceso, pero que materialmente no le corresponden; de ahí que estas deducciones no pueden equipararse o sustituirse con subvenciones públicas o asignaciones directas de recursos, ya que no tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, aunque debe reconocerse que no excluyen la posibilidad de asumir finalidades extrafiscales. 2. No estructurales o "beneficios", las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal. Estas deducciones son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden suscribirse entre los denominados "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traduciéndose en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social; de manera que tales deducciones sí pueden equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objetivo prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones

de interés público. DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACION EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CALCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. 9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta, Tomo: XXIX, mayo de 2009, Tesis: 1a. LXIX/2009, pág. 84.

3.7.2.- El acreditamiento

Los impuestos indirectos en México utilizan el método de sustracción, consistente, bajo el criterio de Guiliani Founrouge,[100] en que "el contribuyente tiene un débito fiscal por el gravamen aplicado a la venta de sus mercaderías o de sus servicios y a la vez goza de un crédito fiscal por lo que pagó en las mercaderías o materias primas adquiridas; la diferencia entre ambos conceptos proporciona la posición fiscal; balance que debe hacerse mensualmente y que sirve para regular el remanente que debe ingresarse a la DGI si el débito supera al crédito".

100 Citado por Esquivel Camacho, La Figura del Acreditamiento en el Impuesto al Valor Agregado. Recuperado en: http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/lafiguradelacreditamientoenelimpuesto.pdf

Confirma lo anterior, el artículo 4o., LIVA, que indica:

> **Artículo 4o.-** El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.
>
> Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

De tal manera que a través del acreditamiento se obtendrá la base gravable del IVA.

En torno al acreditamiento del IVA, véase además el criterio normativo 23/IVA/N, del Anexo 7, MISFIS2018 (antes criterio interno 00/2013/IVA), que señalamos a continuación:

23/IVA/N Proporción de acreditamiento. Para calcularla, es necesario dividir el valor de las actividades gravadas, entre el de las gravadas y exentas, sin incluir el valor de las actividades no objeto, ni señalar cero cuando el valor de las exentas es a título gratuito. (Se modifica)

El artículo 5o., fracción V, inciso c) de la Ley del IVA establece que cuando el contribuyente utilice indistintamente bienes diferentes a las inversiones a que se refiere el inciso d) de dicha fracción, servicios o el uso o goce temporal de bienes, para realizar las actividades gravadas a la tasa general, a la del 0%, o exentas, el acreditamiento procederá únicamente en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto o a las que se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate.

El artículo 5o.-C de la Ley del IVA establece que para calcular la proporción a que se refieren los artículos 5o., fracción V, incisos c) y d), numeral 3; 5o.-A, fracción I, incisos c) y d), fracción II, incisos c) y d), y 5o.-B de dicha Ley, no se deberán incluir en los valores a que se refieren dichos preceptos diversos conceptos.

El artículo 15, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece, que no se pagará IVA por los servicios prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral.

El artículo 34 de la Ley de referencia, en su primer párrafo dispone que, cuando la contraprestación que cobre el contribuyente por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, no sea en efectivo ni en cheques, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considerará como valor de éstos el de mercado o en su defecto el de avalúo. Los mismos valores se tomarán en cuenta tratándose de actividades por las que se deba pagar el impuesto establecido en la Ley, cuando no exista contraprestación.

De la interpretación armónica a los preceptos antes señalados es de concluir, que para calcular la proporción es necesario dividir la suma del

valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto y las que se aplique la tasa de 0% (gravadas), entre la suma del valor que resulta de la suma anterior (gravadas) y el valor de las actividades por las que no se debe pagar el impuesto (exentas), sin incluir en dicha suma el valor de las actividades distintas de aquéllas a que se refiere el artículo 1o. de la Ley del IVA (no-objeto). Asimismo, cuando las actividades por las que no se debe pagar el impuesto (exentas) sean a título gratuito, para efecto solamente de calcular la proporción, se considerará como valor de éstas el de mercado o en su defecto el de avalúo.

En su caso, conforme al artículo 5o.-C de dicha Ley, no se deberán incluir en los valores a que se refiere el párrafo anterior, los conceptos señalados en dicho artículo.

Este criterio también resulta aplicable a la proporción a que se refieren los artículos 5o., fracción V, inciso d), numeral 3; 5o.-A, fracciones I, incisos c) y d) y II, incisos c) y d) y 5o.-B de la Ley del IVA.

Origen	Primer antecedente
2013	Oficio 600-04-02-2013-11156 de 22 de abril de 2013 mediante el cual se dan a conocer los criterios normativos aprobados en el primer trimestre 2013. Oficio 600-04-07-2013-16549 de 10 de diciembre de 2013 a través del cual se da a conocer el Boletín 2013, con el número de criterio normativo 131/2013/IVA.

Casi en idénticos términos el párrafo cuarto del artículo 4o., LIEPS regula el acreditamiento del IEPS, al señalar: El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, las tasas a que se refiere la fracción I, incisos A) y F) del artículo 2o. de la misma, o de la que resulte de aplicar las cuotas a que se refieren los artículos 2o., fracción I, inciso C), segundo y tercer párrafos y 2o.-C de esta Ley. Se entiende por impuesto acreditable, un monto equivalente al del impuesto especial sobre producción y servicios efectivamente trasladado al contribuyente o el propio impuesto que él hubiese

pagado con motivo de la importación, exclusivamente en los supuestos a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, en el mes al que corresponda.

A pesar de que, por la naturaleza de los impuestos indirectos, es común el acreditamiento, también aplica en los impuestos directos, por ello, José Francisco Plascencia,[101] señala que "Dicho carácter de la figura: de disminución de un impuesto determinado contra sí mismo o inclusive contra otro, como aquí se verá, también es compartido por los diversos impuestos directos regulados por las normas fiscales federales en nuestro país, como acontece con el impuesto sobre la renta (ISR), como lo era con el impuesto al activo (IMPAC), o inclusive en el más nuevo gravamen federal directo, el impuesto empresarial a tasa única (IETU)".

3.7.3.- Los incrementables y no incrementables en el IGI

En efecto, el artículo 65, LAD, establece qué conceptos se deben incrementar para determinar el valor en aduana,[102] que constituye la base gravable del IGI, cuando se trate de gastos erogados en el extranjero o no se encuentren desglosados para identificar si se generaron en territorio nacional o no.

101 Cfr. El acreditamiento en materia de impuestos directos. Recuperado en: http://www.e-paf.com/ifile/revistas%20paf/548/El%20acreditamiento%20en%20materia%20de%20impuestos%20directos.pdf

102 Vinculada con el tema, considerese la tesis: IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACION. EL VALOR EN ADUANA, SE DETERMINA APLICANDO EL VALOR DE TRANSACCION. Tesis: 2a. LXXIV/2008, S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Segunda Sala, Tomo XXVII, junio de 2008, pág. 44.

Por su parte, el artículo 66, LAD, señala qué conceptos no se incrementan, en virtud de que se generan en territorio nacional. Confirmando dicha situación, la Segunda Sala de la SCJN expresa:

> **IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACION. ALCANCE DE LOS AJUSTES INCREMENTABLES Y DECREMENTABLES COMO ELEMENTOS DEL VALOR DE TRANSACCION.** Conforme al artículo 64 de la Ley Aduanera, vigente a partir del 1o. de abril de 1996, el valor en aduana puede determinarse aplicando el valor de transacción, el cual deberá ajustarse, en su caso, con los elementos

incrementables o decrementables, según los artículos 65 y 66 de la propia ley, siendo los primeros: 1. En la medida en que corran a cargo del importador y no estén incluidos en el precio pagado por las mercancías: a) las comisiones de venta y los gastos de corretaje salvo las comisiones de compra; b) el costo de los envases o embalajes que, para efectos aduaneros, se considere que forman un todo con las mercancías de que se trate; c) los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales; d) los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de la mercancía hasta que se den los supuestos de la fracción I del artículo 56 de la ley citada, encontrándose vinculados a estos últimos elementos los "Incoterms 2000", que son los criterios establecidos internacionalmente para definir y repartir claramente las obligaciones, los gastos y los riesgos del transporte internacional y del seguro, entre el importador y el exportador, cuyo uso ha recomendado la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (UNCITRAL), y deben incorporarse en los contratos de compraventa concluidos después del 1o. de enero del año 2000, e indicarse por su correcta abreviación de tres letras. 2. El valor, debidamente repartido, de las aportaciones materiales e inmateriales que el importador, directa o indirectamente, haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para su utilización en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio pagado. 3. Las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valorización que el importador tenga que pagar directa e indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que dichas regalías o derechos no estén incluidos en el precio pagado. 4. El valor de cualquier parte del producto de la enajenación posterior, cesión o utilización ulterior de las mercancías importadas que se reviertan directa o indirectamente al vendedor, como en las operaciones de firmas asociadas, el pago de dividendos o de utilidades en el precio de una compraventa. En el entendido de que los anteriores ajustes positivos se incrementarán al valor de transacción, siempre y cuando no estén incluidos en el precio pactado en la factura; los soporte o pague el comprador-importador; y se determinen sobre la base de datos objetivos y cuantificables, esto es, mediante pruebas documentales e información

que se pueda medir o contar. En cuanto a los ajustes negativos o elementos decrementables al precio de transacción, tienen como principios básicos que el valor de la aduana no debe incluir importes generados después de la importación; además, estos gastos deben desglosarse y especificarse en forma separada al precio pagado, siendo los siguientes: 1. Los gastos generales que por cuenta propia realice el importador, aun cuando pueda estimarse que benefician al vendedor, salvo aquellos respecto de los cuales deba efectuarse un ajuste conforme al indicado artículo 65, como los gastos de comercialización de las mercancías importadas, el acondicionamiento para la venta de mercancías, publicidad y estudios de mercado, siempre que sean realizados en territorio nacional. 2. Los siguientes gastos, siempre que se distingan del precio pagado por las mercancías: a) los de construcción, instalación, armado, montaje, mantenimiento o asistencia técnica, sin considerar como asistencia técnica el licenciamiento para permitir el uso de marcas y explotación de patentes; b) los de transporte, seguros y gastos conexos, tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías, que se realicen con posterioridad a que se den los momentos de causación del impuesto general de importación, previstos en la fracción I del artículo 56 de la Ley Aduanera; c) las diversas contribuciones y las cuotas compensatorias aplicables en territorio nacional, como consecuencia de la importación o enajenación de las mercancías; y, d) los pagos del importador al vendedor por dividendos y aquellos otros conceptos que no guarden relación directa con las mercancías importadas. [TA]; 9a. Epoca; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXVII, junio de 2008; pág. 443.

3.8.- Tasa o tarifa

Es la cantidad a pagar, en porciento o en cantidad, establecida en ley. Sainz de Bujanda[103] las denomina alícuotas y señala que “son las que se aplican a una base imponible, es decir, a un parámetro constituido por una suma de dinero, y consisten en un porcentaje de dicha base”. Por lo que respecta a la tarifa, Sainz de Bujanda,[104] las titula como “graduales” y expresa que

“consiste en una suma de dinero cuyo importe varía según los grados de una escala referida a una determinada magnitud, por ejemplo, el número de habitantes de un municipio”. Por su parte, Pérez Royo expresa que las graduales “son aquellos consistentes en una suma de dinero aplicable sobre una base monetaria pero dividida en tramos: según en qué tramo de la escala sea encajable la base en cada caso concreto, corresponderá la aplicación de un tipo u otros de los establecidos en la propia escala”.[105]

En el sistema tributario mexicano, se utiliza la tasa (porcentaje determinado sobre un concepto que pueden ser ingresos, cosas o materia) o bien, la tarifa que implica un rango de menor a mayor cantidad para aplicar igualmente sobre una cuestión determinada.

3.8.1.- Las tasas fijas en las contribuciones

Consideramos que las tasas fijas en los impuestos directos (ISR), como la del 30%, contenida en el artículo 9o., LISR, podrá ser en apariencia proporcional, ya que pagarán más, quienes obtengan más ingresos, pero no son progresivas ni equitativas, pagando con una tasa igual, quienes tengan ingresos diferentes. Esta forma de tratar igualmente (con la misma tasa) a contribuyente desiguales (personas morales con ingresos diferentes), el estado mexicano trastoca el principio de justicia distributiva de las contribuciones y olvida también que “en mayor medida la financiación mediante tributos de los gastos públicos y la realización de objetivos redistributivos se encaminan a garantizar los derechos sociales y a reducir las mas graves desigualdades sin tener por qué aumentar la presión fiscal (y, se sobreentiende, sin tampoco perder de vista el saneamiento y el crecimiento), tanto más estos principios pasan al centro del sistema de las finanzas públicas y caracterizan éticamente el modelo del moderno ‘Estado social’” y que “el reparto de las cargas públicas se puede realizar también mediante el instrumento tributario incidiendo y modificando con la ley el equilibrio natural del mercado; aun cuando esto suceda superando los intereses particulares, previa razonable dimensión de los derechos patrimoniales a la medida de los sociales y sobre la base del principio de capacidad contributiva, entendido como proyección del de igualdad”.[106]

103 Ob.Cit., pág. 263.
104 Idem.
105 Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Decimoctava Edición, Thomson, Civitas, Madrid, 2008, pág. 197.
106 Franco Gallo, Las Razones del fisco, Etica y justicia en los tributos, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2011, pp 38-41.

Por ello, tampoco es válido un argumento que desatienda el método armónico de interpretación constitucional, en el que sólo se analice el artículo 31, fracción IV, CPEUM, sin considerar además los artículos 25 y 26, CPEUM que obliga al estado a constituirse en rector de la economía y garante del desarrollo integral y sustentable y programando dicho desarrollo considerando, entre otras cuestiones, la equidad en el crecimiento de la economía. Lamentablemente y sin aplicar dicho método armónico, el Pleno de la SCJN para analizar la constitucionalidad de la tasa fija en el ISR (35% en ese entonces y 30% ahora) en la Jurisprudencia 31/97, razonó:

> **RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTICULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el

artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo. S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Tomo V, mayo de 1997, pág. 59.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el doce de mayo en curso, aprobó, con el número 31/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a 12 de mayo de 1997.

Bajo otra perspectiva, tampoco consideramos del toda afortunada la Jurisprudencia 31/97, en virtud de que es una interpretación inexacta concluir por el Pleno de la SCJN, tratándose de los principios de la contribución, que la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", se refiera tanto a las tasas progresivas como a las proporcionales (tasas fijas), en virtud de que las tasas constituyen un elemento de la contribución y no equivalen al principio de proporcionalidad o capacidad tributaria. Como ya lo dijimos, una tasa proporcional -tasa fija-, que representa trato igual para contribuyentes con diferentes ingresos fiscales, contraviene el principio de equidad tributaria y además no hace patente el principio de justicia distributiva, en virtud de que el reparto de cargas públicas es igual para contribuyentes desiguales.

De tal manera, que si no se atiende a la equidad tributaria, esta tasa fija en el ISR revela un sistema tributario no justo, en el entendido "Que sea justo significa que los sujetos con mayor capacidad económica, soporten en mayor medida la carga impositiva que las capas menos favorecidas de la población".[107]

La tasa fija, en cambio, en los impuestos indirectos, puede no atentar contra la capacidad tributaria, ya que no toma como base la base gravable la riqueza generada u obtenida, sino el consumo de bienes y servicios. Esta potestad discrecional para fijarlas por el legislador tiene como límite los derechos fundamentales, por ello el Pleno de la SCJN, determina:[108]

107 Vicente Esteve Carbonell, Jordi Garcés Ferrer y Javier Sánchéz García, La Fiscalidad del Bienestar, Medidas para recuperar el compromiso de las clases medias en España, Introducción, Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2003, pág. 17.

108 En el mismo sentido, analícese la Jurisprudencia 9/2009, Impuestos indirectos al consumo. el legislador ordinario puede prever distintas tasas fijas. S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Pleno, Tomo XXIX, abril de 2009, pág. 1118. ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD 29/2008. El Tribunal Pleno, el veintiséis de marzo en curso, aprobó, con el número 9/2009, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a 26 de marzo de 2009.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SU ANALISIS EN RELACION CON LA TASA DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. El análisis de la proporcionalidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, una vez determinada la naturaleza de la contribución, debe hacerse en función de sus elementos cuantitativos como la tasa imponible, cuya elección por parte del legislador ordinario no puede quedar al margen de regularidad constitucional, aunque se trate de impuestos indirectos en los que se repercute la carga fiscal y dependen de la absorción del mercado, ya que el monto de la tasa impositiva no puede llegar al extremo de impedir el ejercicio de las libertades humanas, de los diferentes bienes que permiten desarrollarse, o poner en riesgo la eficacia de un principio o postulado de la propia Constitución, es decir, el porcentaje, cifra o coeficiente que se aplicará a la base imponible no debe ir más allá de los límites constitucional y razonablemente permitidos. Además, el tipo de tasa debe ser coherente con la naturaleza del tributo, pues su idoneidad a la clase de contribución es un elemento toral para establecer si con ello se vulnera o no el principio de proporcionalidad tributaria, pues lo contrario implicaría validar el tipo de tasa elegida aunque sea incorrecta por alejarse de aquella naturaleza. Tesis: P./J. 6/2009, S.J.F. y su Gaceta 9a. Epoca, Tomo XXIX, abril de 2009, pág. 1130.

ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD 29/2008. Diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión. 12 de mayo de 2008. Once votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Maura Angélica Sanabria Martínez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Jonathan Bass Herrera.

El Tribunal Pleno, el veintiséis de marzo en curso, aprobó, con el número 6/2009, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a 26 de marzo de 2009.

Bajo la misma línea argumentativa, la Primera Sala de la SCJN, no encuentra contravención a la capacidad tributaria en la tasa *ad valorem* que se aplica en los impuestos generales de importación y exportación y para ello expresa:

> **IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACION Y EXPORTACION. LAS FRACCIONES ARANCELARIAS PREVISTAS EN LA LEY RELATIVA, RELACIONADAS CON EL PESCADO CONGELADO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** Si se toma en cuenta, por un lado, que el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no establece como requisito que los gravámenes se impongan sólo sobre los ingresos, los bienes o el capital, sino respecto de cualquier aspecto que sea indicativo de capacidad contributiva y, por el otro, que las erogaciones por concepto de internación en el país de mercancías de procedencia extranjera constituyen manifestaciones de la riqueza de quienes realizan esa actividad, resulta inconcuso que las tasas del impuesto ad valorem establecidas en diversas fracciones arancelarias, relacionadas con el pescado congelado, previstas en la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, no violan el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del citado precepto constitucional, en tanto que se trata de un impuesto al gasto que grava el empleo de la riqueza, en la medida en que su utilización, a través de la erogación, refleja la capacidad contributiva del causante. Ello es así, porque conforme a la Ley Aduanera, la base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la propia ley establezca una distinta, y dicho valor es el de transacción, que es el precio pagado por esas mercancías, entendiéndose por este concepto el pago total que por ellas haya efectuado o vaya a efectuar el importador directa o indirectamente al vendedor o en beneficio de éste. De manera que si el ad valorem es el arancel expresado en términos porcentuales que se aplica sobre la base gravable, es decir, sobre el valor en aduana de las mercancías, es evidente que al fijar el indicado gravamen el legislador atendió al gasto, esto es, al monto del precio pagado por aquéllas, lo cual refleja en forma mediata la capacidad contributiva de los gobernados, pues quienes realicen más erogaciones por ese concepto pagarán más que quienes lo hagan en menor medida. Tesis: 1a.

LXXXVIII/2008 S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Primera Sala, Tomo XXVIII, septiembre de 2008, pág. 208.

En materia de la atribución que tiene el legislador para elegir la tasa o tarifa de la contribución, examínese la Tesis de jurisprudencia 77/2011, de la Primera Sala de la SCJN, que señala:

> **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACION, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS.** La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades, de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. No obstante, los principios constitucionales de la materia tributaria no permiten asumir que exista un sistema de tasas o tarifas justas per se. Lo anterior, porque la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos: a) que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario; b) que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes; c) que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente, d) que el "sacrificio" que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica. En tal virtud, se concluye que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no otorga elementos definitivos que permitan a este Alto Tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados,

conforme a una banda -cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador-, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria. Esta deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa, obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrático, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios. A juicio de este Alto Tribunal, son los procesos democráticos los competentes para establecer tales distinciones. [J]; 9a. Epoca; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXIV, agosto de 2011; pág. 118. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de 29 de junio de 2011.

3.8.2.- Las tarifas en las contribuciones

Ahora bien, si el legislador opta por la aplicación de una tarifa para el pago de la contribución, en la que el aumento de la base gravable provoque un cambio de rango y conlleve un incremento en la tasa aplicables que eleve el monto de la contribución en una proporción mayor a la que se aplique en el rango inmediato inferior, ello tampoco respeta los principios de equidad y de capacidad tributaria y así lo determina el Pleno de la SCJN, en la Jurisprudencia 90/99, al considerar:

IMPUESTOS. LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE PARA SU PAGO ESTABLECEN TARIFAS EN LAS QUE EL AUMENTO DE LA BASE GRAVABLE, QUE PROVOCA UN CAMBIO DE RANGO, CONLLEVA UN INCREMENTO EN LA TASA APLICABLE QUE ELEVA EL MONTO DE LA CONTRIBUCION EN UNA PROPORCION MAYOR A LA QUE ACONTECE DENTRO DEL RANGO INMEDIATO INFERIOR,

SON VIOLATORIAS DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIOS. Las normas jurídicas que al establecer una tarifa para el pago de un impuesto prevén una estructura de rangos y tasas en la cual el aumento en una unidad del parámetro de medición de la base gravable, que provoca un cambio de rango al rebasar su límite superior, conlleva un incremento en la tasa aplicable, que eleva el monto a enterar de la contribución en una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior, por un aumento de la misma cuantía de la base gravable, no atienden a la capacidad contributiva de los gobernados, ni otorgan un trato equivalente a los que realizan el mismo hecho imponible, pues al rebasar los contribuyentes en una unidad el límite superior de un rango y quedar comprendidos en el siguiente, les resulta un aumento considerable del impuesto a enterar, proporcionalmente mayor al incremento de la suma gravada, y si se toma en cuenta que la tarifa progresiva grava el hecho imponible en su totalidad y no solamente en la porción que exceda de cada rango, opera un salto cuantitativo en la tasa, lo que implica un trato desigual en relación con los contribuyentes que se ubiquen en el tope del rango inmediato inferior. S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Pleno, Tomo X, septiembre de 1999, pág. 5.

En nuestra opinión, modificando esta postura inicial, la Segunda Sala de la SCJN, como razonamiento para fijar la constitucionalidad de la tarifa progresiva, que constituye un elemento para medir la capacidad tributaria, determina que el cambio de un rango en otro, no atenta contra ésta, porque existen otros elementos a considerar como la cuota fija y por ello expresa: “el hecho de que los contribuyentes al rebasar en una unidad el límite superior de un rango, queden comprendidos en el siguiente, no genera desproporcionalidad porque la tabla no determina una tarifa progresiva con base únicamente en la diferencia de un número, sino que señala una cuota fija aplicable al límite inferior y una tasa adicional sobre el excedente; de ahí que al considerar todos estos elementos, refleja la auténtica capacidad contributiva del sujeto obligado”. (RENTA. EL ARTICULO 113 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Tomo XXI, marzo de 2005, pág. 280, Tesis de jurisprudencia 18/2005. Aprobada por la Segunda Sala de este alto tribunal,

en sesión privada del 18 de febrero de 2005). Dicho criterio lo reitera, la Segunda Sala de la SCJN, en la Tesis: 2a. XXXV/2012, al establecer que "el aumento en el parámetro de medición de la base gravable, que provoca un cambio de rango, al rebasar el límite superior y quedar comprendido en el siguiente, conduce a que a quien se beneficie con mayores ingresos tenga mayor carga tributaria, pues conforme aumenta el ingreso incrementa la alícuota a pagar, esto es, tal incremento en el impuesto a pagar no genera una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior, por un aumento de la misma cuantía de la base gravable". (RENTA. LA TARIFA CONTENIDA EN EL ARTICULO 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN RELACION CON LA DEL NUMERAL SEGUNDO, FRACCION I, INCISO F), DEL DECRETO DE REFORMAS A DICHA LEY (DISPOSICIONES DE VIGENCIA TEMPORAL), PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACION VIGENTE EN 2010, 2011 Y 2012). (10a.), S.J.F. y su Gaceta, Décima Epoca, Libro VIII, mayo de 2012, Tomo 2, pág. 1350).

Enseguida se presenta a manera de ejemplo, las contribuciones en México, que tienen una tasa o tarifa.

IMPUESTO	TASA o CUOTA	TARIFA
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	Del 16% y del 0% (artículo 1, LIVA)	No
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS)	Son diversas, que oscilan entre el 3% hasta el 160% (artículo 2o., LIEPS)	No
Impuestos al Comercio Exterior	Sí de acuerdo al artículo 1o., LIGIE.	Sí

(ICEX)		
Impuesto sobre la Renta (ISR)	Del 30% (artículo 9o., LISR)	Sí (Por ejemplo, artículo 152, LISR)
Derechos	Diversas, dependiendo del tipo de derechos (Por ejemplo: artículo 5o., LFD)	No

3.9.- Epoca de pago

Es la fecha o momento en que debe enterarse la contribución. Ejemplificativamente, se citan las contribuciones y las fechas de entero siguientes:

IMPUESTO	EPOCA DE PAGO	ANTICIPOS A CUENTA DEL IMPUESTO
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	Mensual (artículo 5o., LIVA)	No
Impuesto Especial Sobre Producción	Mensual (artículo 5o., LIEPS)	No

y Servicios (IEPS)		
Impuestos al Comercio Exterior (ICEX)	Al momento de presentarse el Pedimento correspondiente (artículo 83, LAD)	No
Impuesto sobre la Renta (ISR)	Anual para personas morales y físicas (artículos 10 y 152, LISR)	Sí (Por ejemplo, artículo 14, LISR)
Derechos	Previamente a la prestación del servicio o del uso o goce o aprovechamiento de bienes de dominio público, al menos que se establezca una fecha distinta (artículo 3o., LFD)	Sí, en algunos capítulos de la LFD. Por ejemplo: artículo 211-B, LFD

3.9.1.- El Contrabando en la omisión del pago de contribuciones al comercio exterior o de cuotas compensatorias

El artículo 102, LAD, estipula que se considera cometido el delito de contrabando a quienes, entre otros actos u omisiones, introduzca o extraiga

del país mercancías,

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III. De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregados legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

Las penas para este delito, de acuerdo con el artículo 104, CFF, son las siguientes:

I. De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta $1,104,530.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta $1,656,780.00.

II. De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de $1,104,530.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de $1,656,780.00.

III. De tres a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

IV. De tres a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él o cuando se trate de los supuestos previstos en los artículos 103, fracciones IX, XIV, XIX, XX y

105, fracciones V, XII, XIII, XV, XVI y XVII de este Código.

3.9.2.- La defraudación Fiscal en la omisión del pago de contribuciones internas

En términos del artículo 108, CFF, se considera cometido el delito de defraudación fiscal, cuando "con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal".

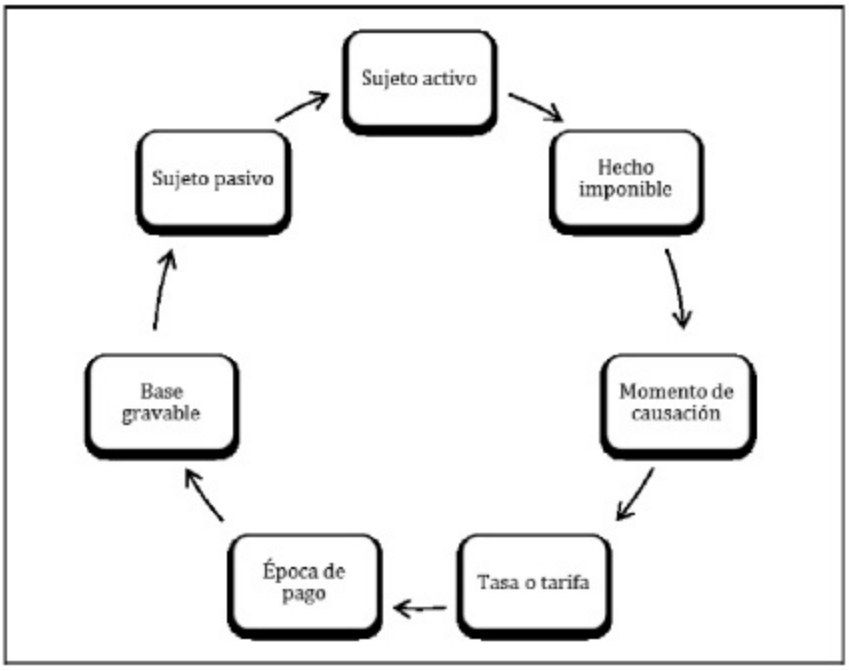
Las penas para este delito pueden ser las siguientes:

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de $1,540,350.00.

II. Con prisión de dos a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de $1,540,350.00 pero no de $2,310,520.00.

III. Con prisión de tres a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de $2,310,520.00.

En síntesis, los elementos de las contribuciones quedan representados de la forma siguiente:



OBJETIVOS DEL CAPITULO:

Al final de la unidad de enseñanza, el lector de la obra:

1. Identificará las dos vertientes del sujeto activo, en la imposición y en la Relación Tributaria.

2. Conocerá los elementos del poder o protestad Tributaria.

3. Precisará cuáles sujetos activos tienen poder tributario y cuál es el sustento Constitucional de ello.

4. Ubicará en qué casos las entidades federativas pueden considerarse autoridades fiscales federales.

5. Definirá los elementos que constituyen y diferencian a la Residencia Fiscal y del domicilio Fiscal.

6. Identificará cuál es la problemática de las denominadas Unidades Económicas.

7. Comprenderá la clasificación de las distintas responsabilidades fiscales como son la directa y la solidaria.

8. Conocerá cuál es la clasificación de la responsabilidad solidaria.

9. Ubicará la diferencia entre la no causación y la Exención Tributaria.

10. Comprenderá el concepto de deducciones estructurales para determinar la base gravable.

11. Conocerá la función del acreditamiento en el mecanismo para determinar la base gravable.

12. Identificará las contribuciones que tienen tasa y aquellas que tienen una tarifa.

13. Definirá la época de pago de las contribuciones.

14. Establecerá las consecuencias penales por el no pago de las contribuciones en impuestos al comercio exterior e internos.

CAPITULO IV

LA OBLIGACION DE CONTRIBUIR AL GASTO PUBLICO

4.- La obligación de contribuir al gasto público. ***4.1.-*** Los impuestos. ***4.1.1.-*** Los impuestos directos e indirectos. ***4.1.2.-*** La incidencia, traslación y la percusión en los impuestos indirectos. ***4.1.3.-*** Principales impuestos en el sistema Tributario Mexicano. ***4.2.-*** Los derechos. ***4.2.1.-*** Clasificación de los derechos. ***4.3.-*** La contribución de mejoras por obra pública de infraestructura hidráulica. **4.4.-** Las aportaciones de seguridad social. ***4.4.1.-*** Como contribución. ***4.4.2.-*** Las cuotas obrero patronales a pagar en el IMSS. ***4.4.3.-*** Las aportaciones al INFONAVIT. ***4.5.-*** La actualización de las contribuciones. **4.6.-** Los accesorios de las contribuciones y de los aprovechamientos. ***4.6.1.-*** Los recargos. ***4.6.2.-*** La Indemnización del 20% por cheque presentado en tiempo y no pagado. ***4.6.3.-*** Las multas fiscales. ***4.6.3.1.-*** Las directrices del artículo 76, CFF, en las multas de fondo. ***4.6.3.2.-*** Algunos beneficios fiscales en torno a las multas fiscales. ***4.6.3.3.-*** Lineamientos relevantes de la SCJN en torno a las multas fiscales. ***4.6.4.-*** Los gastos de ejecución. ***4.7.-*** Los ingresos públicos no tributarios. ***4.7.1.-*** Los aprovechamientos. ***4.7.2.-*** Los productos o precios públicos.

4.- La obligación de contribuir al gasto público

Destacamos el concepto de “deber de solidaridad” que fija la Primera Sala de la SCJN, cuando se pronuncia sobre la función de la obligación tributaria, al razonar:

> **OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD.** El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquel resulte justo –equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos–, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la carta magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir –elevada a rango constitucional– tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del texto fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social –dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población– y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales

destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos. [J]; 9a. Epoca; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXX, julio de 2009; pág. 284. Tesis de jurisprudencia 65/2009. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de 10 de junio de 2009.

Este deber de solidaridad que establece la SCJN, viene a modificar el viejo concepto de sumisión en la relación tributaria, incluso, José A. Rozas[109] le llama relaciones de servicio y por ello expresa: "las relaciones entre los ciudadanos y las Administraciones públicas se han de entender como relaciones de servicio –de 'interés compuesto', dice Gallo– en las que a estas últimas se ha encomendado por aquellos– a través de sus legítimos representantes–, la provisión de bienes y servicios públicos y no como relaciones de sujeción en las que la administración es garante de un vaporoso interés general".

109 Las Razones del fisco, Etica y justicia en los tributos, Nota Preliminar, Ob.Cit., pág. 34.

4.1.- Los impuestos

Aunque la doctrina tributaria latinoamericana prefiere el término contribuciones, en lugar de tributo que prevalece en la doctrina tributaria española, no por ello dejamos de considerar la definición que realiza el Supremo Tribunal Constitucional (STC) de España cuando conceptualiza como tal a la "prestación patrimonial de carácter público que se satisface a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y grava un presupuesto de hecho o hecho imposible revelador de capacidad económica fijado en la ley".[110]

De ahí que sus elementos son:

A.- Una prestación de carácter publico. Porque son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía o potestad de imperio.

B.- Una prestación en dinero o en especie. Es decir, que el impuesto se puede

cubrir en dinero o en especie (pueden ser: granos, bienes muebles, etcétera).

C.- Una relación personal obligatoria unilateral. Significa que hay un acreedor (Estado) y un deudor (contribuyente), en la cual sólo éste último tiene una obligación frente al Estado, sin que exista un deber para el acreedor de otorgar determinada prestación al contribuyente por el pago del impuesto, en virtud de que los ingresos que se obtengan por el mismo, deberán ser destinados para la generalidad a través de servicios o funciones públicas.

D.- Un hecho revelador de capacidad económica fijado por la ley.

Martín Queralt, sobre este elemento, reflexiona que en España "Sorprendentemente, este elemento esencial del concepto de tributo no se ha incorporado expresamente a la definición legal del tributo".[111]

Destacamos que el CFF no establece un concepto de contribución, pero sí define cada una de sus especies y para ello señala como impuestos en la fracción I, del artículo 2o., CFF, a "las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo".

4.1.1.- Los impuestos Directos e Indirectos

En concepto de Sainz de Bujanda, "suele entenderse por impuestos directos aquellos que recaen sobre el patrimonio o sobre la renta obtenida, sean rentas parciales o renta global de los distintos sujetos reputándose, en cambio, indirectos los que tienen por objeto la circulación o tráfico de la riqueza y las diversas modalidades del consumo o renta gastada".[112] Adolfo Arrioja Vizcaíno, en el mismo tenor y apartándose del concepto de repercusión para identificar a los directos e indirectos, opina que "lo correcto es afirmar que los tributos directos son los que inciden sobre utilidades o rendimientos; en tanto que los indirectos son los que van a gravar operaciones de consumo".[113]

110 STC 193/2004, citada por Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, et al, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Editorial Tecnos, Décimo Séptima Edición, Madrid, 2006, pág. 79.
111 Ob. Cit., pág. 79.
112 Ob. Cit., pág. 177.

113 Derecho Fiscal, Décima Quinta Edición, Editorial Themis, México, 2000, pág. 496.

A decir de Jarach, aparte del anterior, "Un segundo criterio es considerar como impuestos directos a los que son soportados efectivamente por los contribuyentes designados como tales por la ley, o sea, que no se trasladan sobre otros sujetos; y como indirectos los que, en cambio, se trasladan a sujetos distintos del contribuyente de jure. En los impuestos indirectos surge la figura del contribuyente de facto, o sea, aquel que en definitiva soporta la carga del impuesto al término de todos los procesos de traslación".

El Pleno de la SCJN prefiere la primera clasificación y con tal motivo expone:

> La capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Luego, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCION CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. Tesis: P./J. 2/2009, S.J.F. y su Gaceta, Novena Epoca, Pleno, Tomo XXIX, abril de 2009, pág. 1129. ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD 29/2008. Diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión. 12 de mayo de 2008. Once votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Maura Angélica Sanabria Martínez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Jonathan Bass Herrera.

Sobre el mismo tema, pero para medir la equidad tributaria entre impuestos directos e indirectos, la Primera Sala de la SCJN expresa:

> **IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS. SUS DIFERENCIAS, A LA LUZ DE LA GARANTIA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.** Para analizar la constitucionalidad de una norma tributaria, a la luz de la garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario determinar si el impuesto es de carácter directo o indirecto. En el caso de los primeros, dicho análisis debe realizarse a partir de la comparación entre sujetos, es decir, cuando dos contribuyentes se ubican en diversas situaciones se verificará si el tratamiento diferenciado, otorgado por el legislador, es razonable y objetivo, para que no se dé una transgresión a la garantía referida; y para los segundos, su examen puede justificarse, no a partir de los sujetos pasivos de la relación tributaria, sino de la existencia de supuestos en los cuales el órgano de control constitucional pueda valorar la equidad de la ley, con el fin de cerciorarse de que el órgano legislativo esté cumpliendo con el mencionado principio; de manera que es válido excepcionalmente que el estudio de la equidad se haga en atención a los bienes sobre los que incide la tributación y no sobre los sujetos, ya que para cierto tipo de impuestos indirectos la vulneración a la garantía de equidad puede materializarse en la configuración del hecho imponible, por medio de una discriminación a determinados productos o actividades sobre las que el legislador puede incidir y dejar fuera de la tributación a otros, que por sus características sean muy similares o inclusive idénticos, pero que por virtud de la configuración del tributo queden exentos de su pago o, en algunos casos, fuera del supuesto de sujeción. (Tesis: 1a. XCII/2012 (10a.), S.J.F. y su Gaceta, Décima Epoca, Primera Sala, Libro VIII, mayo de 2012, Tomo 1, pág. 1098).

4.1.2.- Incidencia, traslación y repercusión en los Impuestos Indirectos

En la Jurisprudencia 76/2010, INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS. SU

CONCEPTO Y VALORACION JURIDICA Y ECONOMICA, la Primera Sala de la SCJN, (9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta XXXII, diciembre de 2010, pág. 94), establece estos conceptos básicos de los impuestos indirectos y para ello señala:

A.- La incidencia es un fenómeno de tipo económico causado por el proceso de traslación de los impuestos, conforme al cual, desde un punto de vista económico y financiero, no jurídico, se identifica a quien pagará materialmente y soportará el impacto del tributo. Dicho fenómeno se presenta mediante un aumento en los costos de operación del contribuyente, quien, por ese conducto, pretende trasladar la carga del impuesto a los consumidores como parte del precio; sin embargo, esta situación no siempre se presenta y para advertirla, es necesario analizar cada operación... Para comprender dicho fenómeno económico, es necesario tener presentes los significados de los diversos conceptos de: percusión, traslación, incidencia e impacto fiscal.

Relacionado con la incidencia, la Primera Sala de la SCJN, en la Jurisprudencia 39/2006, estima que la constitucionalidad de una ley fiscal no depende de ésta y con tal fin expresa:

> **INCIDENCIA ECONOMICA DE LOS IMPUESTOS. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY TRIBUTARIA NO PUEDE DEPENDER DE ELLA.** El efecto económico de la incidencia de los impuestos por virtud de la traslación no es una regla general en los tributos, ni tampoco es un fenómeno que invariablemente se presente en todos los casos, sino que se trata de una problemática de contenido económico que se presenta con características distintas en cada caso particular y depende de la situación personal de cada contribuyente o individuo que resiente la incidencia como producto de la percusión y repercusión por traslación, así como de las particularidades del acto de traslado. En ese sentido, se concluye que los conceptos de violación encaminados a controvertir una ley tributaria, por ser susceptible de ocasionar incidencia, no pueden llevar a la declaratoria de su inconstitucionalidad. Ello es así, porque, por un lado, se trata de argumentaciones que dependen de situaciones particulares no aptas para la práctica de un estudio sobre inconstitucionalidad de leyes que se caracteriza porque sus razonamientos se estructuran sobre circunstancias generales y, por otro, porque la ocasión de la incidencia, si bien es cierto

que representa un perjuicio, también lo es que éste no será de tipo jurídico, sino de naturaleza económica, por lo que no puede ser analizado en el contexto del derecho. S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Tomo XXIV, julio de 2006, pág. 65.

B.- La percusión, identifica el momento y la persona quien, por disposición de la ley, debe pagar la contribución e ingresarla a la hacienda pública, o sea, identifica al "contribuyente de derecho"; la percusión es el punto donde la ley impone la exacción.

C.- La traslación del impuesto es el fenómeno por el cual un "contribuyente de derecho" percutido por el impuesto, se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto, lo que hace adicionando voluntariamente al precio de venta del producto o servicio la carga de la contribución.

Para Langa y Garaizábal,[114] "La traslación impositiva corresponde al segundo tiempo o momento del proceso impositivo, que empieza por la percusión del impuesto sobre el contribuyente llamado por ley a hacerlo efectivo y finaliza con la incidencia del impuesto sobre el contribuyente de hecho y las consecuencias de la misma sobre este contribuyente".

114 Ob. Cit., pág. 265.

4.1.3.- Principales impuestos en el Sistema Tributario Mexicano

La evolución, que han tenido los ingresos tributarios del año 2011 al 2018, es como se representa enseguida:

Las cifras en miles de millones de pesos proyectadas a recaudar, según la ley de ingresos de los años 2011 a 2018, es como sigue:

	Imptos 2011	Imptos 2012	Imptos 2013	imptos 2014	imptos 2015	imptos 2016	imptos 2017	imptos 2018
ISR	693	747	818	1006	1059	1251	1425	1566
IVA	553	556	622	609	703	739	797	876
ICEX	22	27	28	26	27	36	45	47
IEPS	4.7	46	52	134	144	363	433	421
Otros	74	36	69	129	30	32	39	47

Como se puede observar, la tendencia es igual con un ISR a la alza. El IVA disminuyó su recaudación en el 2014 y el IEPS comenzó a elevar su recaudación en el mismo año. No se refleja IETU ni IDE, ya que desaparecieron en el 2014.

4.2.- Los derechos

Arrioja Vizcaíno,[115] los define como "las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la Ley, en pago de un servicio particular indivisible". Este mismo autor define a los servicios públicos indivisibles como "aquellos servicios públicos respecto de los cuales la ley aplicable o la autoridad competente tienen establecidos determinados mecanismo que

permiten, en un momento dado, individualizar e identificar al usuario del servicio".

Por su parte, la fracción VI del artículo 2o., CFF, los define como "las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismo descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado".[116]

115 Derecho Fiscal, Editorial Themis S.A, Décimo Primera Edición, 1996, pp. 333–334.
116 A decir de Juan Manuel Ortega Maldonado, existe ya la tendencia para gravar a "quien ocasiona un riesgo o molestia, paga", derivado de la "puesta en riesgo de ciertos bienes sociales", como elemento del hecho imponible. Este costo social por el riesgo"...no debe ser asumidos por la colectividad sino por el causante de la actividad y, al mismo tiempo, beneficiario de ella". El Derecho Fiscal en la sociedad del Riesgo, Editorial Porrua, México, 2008, pág. 119.

La mayoría de los doctrinistas en esta materia concuerdan en que los elementos característicos de los derechos por servicios son:

A.- Una contraprestación. Es decir, que el contribuyente paga por un servicio público que le beneficia y el Estado debe prestarlo o realizarlo.

B.- Son establecidos por el Poder Público. Esto significa que los derechos, a pesar de constituir una contraprestación no se fijan voluntariamente entre las partes, sino que el Estado los establece unilateralmente, pero respetando las garantías constitucionales que previene el artículo 31, fracción IV, CPEUM.

C.- Una prestación de un servicio público particular indivisible. Significa que el servicio debe prestarse a petición del usuario.

D.- Costo del servicio público. Equivalen al importe de los servicios prestados por el Estado en forma particular.

Por desatender este elemento básico de los derechos, ya que el legislador facultó a la autoridad para cobrar con base en el monto de la operación que da lugar a la inscripción, el Pleno de la SCJN los declaró inconstitucionales y para ello sustentó:

> **DERECHOS REGISTRALES. LAS LEYES FEDERALES O LOCALES QUE ESTABLECEN LA TARIFA RESPECTIVA SOBRE EL MONTO DEL VALOR DE LA OPERACION QUE DA**

LUGAR A LA INSCRIPCION, VIOLAN LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. Acorde con la doctrina y la legislación tributaria, los derechos son las contraprestaciones que se pagan a la hacienda pública del Estado, como precios por servicios de carácter administrativo prestados por los órganos del poder público a las personas que los soliciten. Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que dichas contribuciones satisfacen los principios tributarios de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuando existe un equilibrio razonable entre la cuota y el servicio prestado, y cuando se da un trato igual a quienes reciben servicios análogos. En este contexto, las leyes federales o locales que regulan los derechos por la inscripción, anotación, cancelación o expedición de certificaciones de actos jurídicos o documentos en un registro público, estableciendo su cuantificación mediante un porcentaje o factor (sea por ejemplo, a la decena, a la centena o al millar), tomando en cuenta valores económicos o comerciales distintos al costo del servicio prestado por la administración pública, violan los indicados principios tributarios, pues se produce el efecto de que los contribuyentes paguen una mayor o menor cantidad dependiendo del monto de la operación que dé lugar a tales actos registrales, provocando que una misma función estatal, que tiene el mismo costo, cause distintas contraprestaciones en dinero. Tesis: P./J. 95/2009, S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Pleno,Tomo XXX, Julio de 2009, pág. 1431.

ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD 107/2007. Procurador General de la República. 13 de abril de 2009. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

El Tribunal Pleno, el primero de julio en curso, aprobó, con el número 95/2009, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a 1o. de julio de 2009.

Al cobro del derecho en relación con el costo del servicio, se le denomina “principio de equivalencia” y así, por ejemplo, el artículo 7o. de la Ley

8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos en España, señala:[117]

117 Recuperado en: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l8-1989.t2.html

> Artículo 7o. Principio de equivalencia
>
> Las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible.

Hacemos notar que la Primera Sala de la SCJN, determina que el legislador no debe "disfrazar" el hecho imponible de la contribución para darle una naturaleza a la carga tributaria que debe sufrir el contribuyente y para ello establece:

> **LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2009. EL ARTICULO 10, PARRAFO PRIMERO, ESTABLECE UN DERECHO Y NO UN APROVECHAMIENTO.** El referido precepto legal en la porción normativa señalada establece que el Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, queda autorizado para fijar o modificar los aprovechamientos que se cobrarán en el ejercicio fiscal mencionado, por el uso, goce, aprovechamiento o explotación de bienes sujetos al régimen de dominio público de la Federación o por la prestación de servicios en el ejercicio de las funciones de derecho público por los que no se establecen derechos o que por cualquier causa legal no se paguen. Ahora, del análisis de la naturaleza jurídica de dichos "aprovechamientos", se advierte que los supuestos normativos que establece son idénticos al hecho imponible de los derechos previstos en el artículo 289, fracción I, de la Ley Federal de Derechos vigente en 2005, que grava el uso, goce o aprovechamiento del espacio aéreo mexicano, mediante actividades aeronáuticas locales, nacionales o internacionales, por las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, de acuerdo a la envergadura de las aeronaves y conforme al desplazamiento que realicen durante el vuelo en ruta, pagando por cada kilómetro volado, de conformidad con un procedimiento para tal efecto. En ese sentido, aun cuando el legislador denomine aprovechamientos a la prestación patrimonial pública prevista en el artículo 10, párrafo primero, de la Ley de Ingresos de la Federación para 2009, en realidad se trata de una contribución en su categoría o especie de derechos, al

existir identidad en la materia gravable, esto es, se cobra por el uso, goce, aprovechamiento o explotación de bienes sujetos al régimen de dominio público de la Federación (espacio aéreo mexicano) o por la prestación de servicios en el ejercicio de las funciones de derecho público por los que no se establecen derechos o que por cualquier causa legal no se paguen (derechos por el uso, goce, aprovechamiento o explotación del espacio aéreo). Por ende, si su naturaleza jurídica es la de un derecho y el legislador le atribuyó tal categoría tributaria para gravar ese hecho imponible, es inconcuso que se trata de una contribución, y no es válido que establezca un supuesto normativo idéntico con una diversa denominación, pues al hacerlo así desnaturaliza aquella contribución y sujeta su análisis constitucional a un régimen que no le corresponde. Décima Epoca, Primera Sala Fuente: S.J.F. y su Gaceta, Libro VI, marzo de 2012, pág. 280, Tesis: 1a. XXXVII/2012 (10a).[118]

4.2.1.- Clasificación de los derechos

Tal y como lo sostenemos en la obra Diccionario de Términos Fiscales,[119] debemos destacar que no encontramos directrices, en el artículo 1o., LFD, para hacer efectivos los derechos fundamentales del contribuyente, tales como la capacidad tributaria y la equidad fiscal tratándose de los derechos que se generan por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación considerando que el referido artículo 1o., LFD, sólo establece que "los derechos por la prestación de servicios... deberán estar relacionados con el costo total del servicio, incluso el financiero, salvo en el caso de que dichos cobros tengan un carácter racionalizador del servicio".

Es decir, el legislador fue omiso en determinar qué rango o característica debe considerarse en el cobro de derechos que se generan por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, lo que además provoca que la SCJN sustente criterios sin que haya una línea uniforme en su pronunciación.

De los criterios sustentados por la SCJN, podemos establecer los siguientes:

A.- "partiendo del acto de permisión del Estado, del grado de

aprovechamiento de los bienes del dominio público, medido en unidades de consumo o de utilización de acuerdo con la naturaleza del bien, así como del beneficio aproximado obtenido por el usuario y, en su caso, de la valoración de su mayor o menor disponibilidad o su reparación o reconstrucción, si se produce un deterioro". DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE BIENES DEL DOMINIO PUBLICO DE LA NACION. ELEMENTOS PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.[120] Tesis: 2a./J. 27/2010, S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Segunda Sala, Tomo XXXI, marzo de 2010, pág. 1031.

118 Véase también: LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2009. EL ARTICULO 10, PARRAFO PRIMERO, AL ESTABLECER UN DERECHO Y NO UN APROVECHAMIENTO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. Décima Epoca instancia: Primera Sala Fuente: S.J.F.y su Gaceta Libro VI, Marzo de 2012,?pág.: 279, Tesis: 1a. XXXIX/2012 (10a.).

119 Tomo II, Letra A-D, Ob.Cit., pág. 592.

120 Reiterando el criterio: DERECHOS POR EL USO, GOCE, APROVECHAMIENTO O EXPLOTACION DE BANDAS DE FRECUENCIA DEL ESPECTRO RADIOELECTRICO. EL ARTICULO 244-D DE LA LEY RELATIVA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis: 2a. CXXXIV/2010, S.J.F.y su Gaceta, 9a. Epoca, Segunda Sala, Tomo XXXIII, Enero de 2011, pág. 1473.

B.- Para medir el grado de aprovechamiento de los bienes del dominio público, debe considerarse "la particular naturaleza del bien sujeto a la permisión". DERECHOS. EL ARTICULO 289, FRACCION I, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL ESTABLECER EL CALCULO DEL MONTO A PAGAR EN FUNCION DE LA ENVERGADURA DE LAS AERONAVES, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACION VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Tesis: 2a./J. 239/2007, S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Segunda Sala, Tomo XXVI, diciembre de 2007, pág. 193.

C.- Los elementos a considerar por el otorgamiento del uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público, deben estar debidamente definidos. Así, por ejemplo: uno de los elementos para determinar los derechos que deben pagarse por el uso del espectro radioeléctrico, la llamada "distancia radial", que no es otra cosa sino el área de cobertura de las estaciones emisoras de radio y televisión. Ahora bien, es inexacto que dicho precepto deje al arbitrio de la autoridad la determinación de tal elemento, pues en la propia disposición se señalan los datos de orden técnico, por ejemplo, el tipo de antena y los canales en operación, que habrán de servir para obtener la citada "distancia radial" o área de servicio de las estaciones emisoras, la cual, además, también se encuentra prevista en la concesión

correspondiente. ESPECTRO RADIOELECTRICO. EL ARTICULO 243 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, ES CONSTITUCIONAL, PUES ESTABLECE LA MANERA DE DETERMINAR LA DISTANCIA RADIAL EN LA QUE SE SUSTENTARA LA LIQUIDACION DEL DERECHO, SIN DEJARLO AL ARBITRIO DE LA AUTORIDAD. Tesis: P. 17, S.J.F., 8a. Epoca, Pleno, Tomo I, Primera Parte-1, enero-junio de 1988, pág. 144.

D.- Se puede establecer "una tabla progresiva de valores en la que se fija el monto de la contribución según los metros cuadrados del bien por el uso, goce o aprovechamiento". DERECHOS POR EL USO, GOCE O APROVECHAMIENTO DE PLAYAS, ZONA FEDERAL MARITIMO TERRESTRE, TERRENOS GANADOS AL MAR O CUALQUIER DEPOSITO DE AGUAS MARITIMAS. LOS ARTICULOS 232, 232-C Y 232-D, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACION VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2007). Tesis: 2a. LXXXVIII/2008, S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Segunda Sala, Tomo XXVII, junio de 2008, pág. 438.

4.3.- La contribución de mejoras por obra pública de infraestructura hidráulica

Entendemos por contribución especial, la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio especifico, producido por la ejecución de una obra pública o el incremento en el gasto derivado de una actividad determinada o la prestación de servicios de seguridad social a grupos determinados.

A continuación citaremos sus principales requisitos:

1.- Una prestación en dinero. Representa que el beneficiario de la obra pública, del gasto o el servicio de seguridad social especifico, debe pagar por

ello.

2.- Sólo deben pagarla los beneficiarios de la obra pública, el gasto o el servicio de seguridad social. Significa que, en virtud de que determinado grupo de personas son los beneficiarios de la contribución especial, sólo éstos tienen obligación de pagarla.

3.- El beneficio especifico puede ser por obra pública, gasto o servicio de seguridad social. Se traduce que el Estado está facultado a cobrar una prestación en dinero, por haber realizado determinada obra pública, con un gasto público especifico o un servicio de seguridad social.

4.4.- Las aportaciones de seguridad social

"Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado." (art. 2o., fracción II, CFF.)

Referente a la facultad del Congreso de la Unión, para establecer como carga fiscal las Aportaciones de Seguridad Social, el Pleno de la SCJN en el Precedente LIV/96, titulado "APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. EL CONGRESO DE LA UNION TIENE FACULTADES PARA DECRETARLAS", resolvió:

> De la interpretación sistemática de las fracciones VII y XXX del artículo 73 constitucional, se advierte que el Congreso de la Unión tiene facultades expresas para decretar cualquier contribución que tenga como finalidad sufragar los gastos y erogaciones que debe efectuar la Federación para la atención de los servicios y necesidades públicas a cargo de sus diferentes órganos; y en virtud de que en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación se ha reconocido a las aportaciones de seguridad social el carácter de contribuciones, el Congreso tiene facultades para legislar en todo lo concerniente a ellas, entre las que

debe incluirse la de delegar facultades fiscalizadoras y sancionadoras al Instituto Mexicano del Seguro Social. 9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta, Tomo III, abril de 1996, pág. 65. (El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de marzo en curso, aprobó, con el número LIV/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a 28 de marzo de 1996.)

4.4.1.- Como contribución

En efecto, el Pleno de la SCJN consideró que: "Las cuotas obrero-patronales que se paguen al Instituto Mexicano del Seguro Social tienen su origen y fundamento en el artículo 123, fracciones XIV y XXIX, de la Constitución, y no en el artículo 31, fracción IV de la propia Ley Fundamental, por lo que no pueden, ni deben, quedar sujetas a los requisitos de proporcionalidad y equidad a que elude el artículo 31, fracción IV, mencionado, especialmente si se considera que: a) Las cuotas de referencia tienen el carácter de primas y no de contribuciones; b) en cuanto a su asimilación con los créditos fiscales, sólo tienen un fin meramente práctico, dada la exigencia de la prestación del servicio público de aseguro que al Instituto Mexicano del Seguro Social le fue encomendado por el Congreso de la Unión; y c) el interés público existente para que dicha prestación sea suministrada con eficiencia y oportunidad en beneficio de los asegurados". Tesis con la denominación "SEGURO SOCIAL, CUOTAS QUE SE CUBREN AL INSTITUTO MEXICANO DEL. NO ESTAN SUJETAS A LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD PREVISTOS PARA LOS IMPUESTOS." SJF, 8a. Epoca, Tomo II-Primera parte, Tesis s/n, pág. 37.

Pero en la 9a. Epoca del Poder Judicial de la Federación, el Pleno de la SCJN, cambió su criterio al formarse la Jurisprudencia 18/95, visible en el S.J.F. y su Gaceta, en el mes de septiembre de 1995, pág. 63, donde razona:

> Del examen de lo dispuesto en los artículos 2o. del Código Fiscal de la Federación, 260, 268, 269, 271 y demás relativos de la Ley del Seguro Social, se desprende que las cuotas al Seguro Social son contribuciones, no sólo por la calificación formal que de ellas hace el primero de los

preceptos citados, al concebirlas como aportaciones de seguridad social a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley en materia de seguridad social, o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado sino que, por su naturaleza, son obligaciones fiscales que deben ceñirse a los principios tributarios, ya que se advierte de la evolución legislativa que el Instituto Mexicano del Seguro Social, constituido desde sus orígenes como un organismo público descentralizado de la Administración Pública Federal, se convirtió en un organismo fiscal autónomo encargado de prestar el servicio público de seguridad social, investido de la facultad de determinar los créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos a través del procedimiento económico-coactivo y que, por lo mismo en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público. "SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS".

4.4.2. Las cuotas obrero patronales a pagar en el IMSS

En la segunda parte del artículo 2o., fracción II, CFF, establece que: son aquéllas que corresponden pagar "a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".

De acuerdo con el artículo 267, LSS (287 de la Nueva LSS), su pago tiene el carácter de fiscal y, con el fin de optimar el cobro de éstas, se otorgó al IMSS el carácter de organismo fiscal autónomo (artículo 268, LSS), a fin de atribuirle la facultad de hacer uso de procedimiento administrativo de ejecución en el cobro de las cuotas obrero-patronales.

4.4.3.- Cuotas al INFONAVIT

En la primera parte de este artículo 2o., fracción II, se contempla el hecho imponible de las cuotas al INFONAVIT y que son aquellas "a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social".

Algunas reglas para la determinación del pago de aportaciones, las establece el artículo 30 del Reglamento de Inscripción, pago de aportaciones y entero de descuentos al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores,[121] al indicar que:

121 Publicado el 9 de diciembre de 1997, DOF.

> **I.** El mes natural será el periodo de pago de aportaciones;
>
> **II.** Para fijar el salario diario en caso de que se pague por semana, quincena o mes, se dividirá la remuneración correspondiente entre siete, quince o treinta respectivamente;
>
> **III.** Si por la naturaleza o peculiaridades de las labores, el salario se estipula por día trabajado o por unidad de tiempo, el salario base de aportación se determinará sumando los salarios que perciba por los días trabajados en la semana o los que obtenga por cada unidad de tiempo, más las prestaciones que los integran y la parte proporcional del séptimo día y se dividirán entre siete; el cociente obtenido será el salario base de aportación, y
>
> **IV.** En el supuesto de que el trabajador labora jornada y semana reducidas, el patrón determinará el salario base de aportación según sea que el salario se estipule por día o por unidad de tiempo, empleando la fórmula de la fracción anterior.
>
> En ningún caso, el salario base de aportación podrá ser inferior al mínimo vigente en el área geográfica de que se trate.

4.5.- La Actualización de las contribuciones y de los aprovechamientos

La inflación, según Cesar Cosciani,[122] "es un impuesto oculto que afecta de modo desigual, temporal o definitivamente, a ciertas rentas y algunos patrimonios" y por ello las administraciones tributarias, tratan de que no se erosione la recaudación, actualizando el valor de la deuda fiscal del contribuyente, de acuerdo a la inflación generada. Es decir, la actualización representa incorporar la inflación, medida a través de los índices de precios al consumo, a la deuda tributaria del contribuyente, cuando éste no entera en la fecha señalada la contribución.

122 El Impacto de la Inflación en la Tributación", Revista Tributaria, Año III, número 9, pp. 58–66.

El cálculo y procedimiento de la actualización lo precisa el artículo 17-A, CFF, al expresar:

> **Artículo 17-A.-** El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Indice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.
>
> En los casos en que el Indice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.
>
> Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el periodo de que se trate.
>
> Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales, definitivos y del ejercicio, no será deducible ni acreditable.
>
> Cuando el resultado de la operación a que se refiere el primer párrafo de

este artículo sea menor a 1, el factor de actualización que se aplicará al monto de las contribuciones, aprovechamientos y devoluciones a cargo del fisco federal, así como a los valores de bienes u operaciones de que se traten, será 1.

Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en este Código, se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del Indice Nacional de Precios al Consumidor desde el mes en que se actualizaron por última vez, exceda del 10%. Dicha actualización entrará en vigor a partir del 1o. de enero del siguiente ejercicio a aquel en el que se haya dado dicho incremento. Para la actualización mencionada se considerará el periodo comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, el factor de actualización se obtendrá dividiendo el Indice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del periodo entre el Indice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización.

Tratándose de cantidades que se establezcan en este Código que no hayan estado sujetas a una actualización en los términos del párrafo anterior, para llevar a cabo su actualización, cuando así proceda en los términos de dicho párrafo, se utilizará el Indice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes de noviembre del ejercicio inmediato anterior a aquel en el que hayan entrado en vigor.

Para determinar el monto de las cantidades a que se refieren los párrafos sexto y séptimo de este artículo, se considerarán, inclusive, las fracciones de peso; no obstante lo anterior, dicho monto se ajustará para que las cantidades de 0.01 a 5.00 pesos en exceso de una decena, se ajusten a la decena inmediata anterior y de 5.01 a 9.99 pesos en exceso de una decena, se ajusten a la decena inmediata superior.

El Servicio de Administración Tributaria realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará el factor de actualización así como las cantidades actualizadas en el Diario Oficial de la Federación.

Cuando de conformidad con las disposiciones fiscales se deban realizar operaciones aritméticas, con el fin de determinar factores o

proporciones, las mismas deberán calcularse hasta el diezmilésimo.

Tal y como lo sustentamos en nuestra obra "Los Aspectos Fiscales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos",[123] la actualización de las contribuciones es una carga fiscal no establecida en la Carta Magna, misma que en términos de su artículo 31, fracción IV, sólo obliga a contribuir, no en monto actualizado, sino en monto histórico, "Derivado de ello y en virtud de que efectivamente existen deberes tributarios cuyo cumplimiento es indispensable para, a su vez, satisfacer la obligación fiscal, es impostergable reformar el texto constitucional con el fin de que se determine qué deberes fiscales están comprendidos dentro de la obligación tributaria".[124]

---

123 Ob.Cit., pág. 153

124 En cuanto a la posible contravención a la garantía de la indebida rectoría económica del estado que genera la inflación y por ende la obligación de actualizar la contribución, analícese la tesis: CONTRIBUCIONES. LOS ARTICULOS 17-A Y 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE DISPONEN LA ACTUALIZACION DE SU MONTO, ASI COMO DE SUS ACCESORIOS, NO TRANSGREDEN LOS ARTICULOS 25 Y 26 DE LA CONSTITUCION FEDERAL. Primera Sala de la SCJN, Tesis: 1a. VIII/2002, S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Primera Sala, Tomo XV, febrero de 2002, pág. 23.

Por lo que se refiere a la interpretación "mes anterior" para el cálculo de la actualización, la Segunda Sala de la SCJN, en la jurisprudencia 85/2014 establece:

> **ACTUALIZACION DE CONTRIBUCIONES, APROVECHAMIENTOS O DEVOLUCIONES A CARGO DEL FISCO FEDERAL. SIGNIFICADO DE LA EXPRESION "MES ANTERIOR AL MAS RECIENTE" DEL PERIODO, CONTENIDA EN EL ARTICULO 17-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.** El artículo citado establece que el factor para la actualización de las contribuciones, aprovechamientos o devoluciones a cargo del fisco federal, se obtendrá dividiendo el Indice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. La expresión "mes anterior al más reciente" debe entenderse, conforme a su significación gramatical, a la evolución del precepto y a la finalidad del sistema de actualización, en el sentido de que el "mes más reciente" es el último del periodo, el que transcurre al momento de la actualización, y "mes anterior al más reciente" es el anterior al en que se realiza la actualización, lo que permite que la contribución

actualizada tenga el valor lo más real posible al momento en que se paga. Además, estimar lo contrario, esto es, que el "mes más reciente" es el último concluido y el "anterior" uno antes de éste, conllevaría a que la actualización correspondiente se efectuara con un Indice Nacional de Precios al Consumidor de dos meses atrás al en que se realiza la actualización, con lo que el sistema de actualización no cumpliría sus fines, en tanto que la cantidad a cubrir no tendría un valor real al momento del pago. S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Segunda Sala, Tomo XX, julio de 2004, pág. 208.

CONTRADICCION DE TESIS 45/2004-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Tercero, ambos en Materia Administrativa del Sexto Circuito. 4 de junio de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Javier Arnaud Viñas. Tesis de jurisprudencia 85/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 11 de junio de 2004.

Precisamos que la actualización no es un accesorio de la contribución, sino que forma parte de ésta. De acuerdo con el artículo 17-A, CFF, el procedimiento para actualizar consiste en obtener un factor, el cual "se obtendrá dividiendo el Indice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo". El artículo 17-A, CFF, precisa que "Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes".[125]

125 Véase la Regla 2.1.13., MISFIS2018, que establece las cantidades que deben actualizarse cuando han rebasado el 10%.

Por lo que se refiere a determinar si la actualización es un ingreso acumulable o no, en el criterio normativo 61/ISR/N, del Anexo 7, MISFIS2018 (antes 8/2012/CFF), se determina:

61/ISR/N Actualización. No se considera ingreso acumulable para efectos del cálculo del ISR.

Conforme al artículo 17-A del CFF la actualización tiene como finalidad el reconocimiento de los efectos que los valores sufren por el transcurso del tiempo y por los cambios de precios en el país.

En consecuencia, el monto de la actualización correspondiente a las

devoluciones, aprovechamientos y compensación de saldos a favor del contribuyente y a cargo del fisco federal, no debe considerarse como ingreso acumulable para efectos del cálculo del ISR.

Origen	Primer antecedente
2.1.2.	Oficio 325-SAT-IV-C-7363 de 23 de septiembre de 1997.

4.6.- Los accesorios de las contribuciones

Conforme a la parte final del artículo 2o., CFF, “Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Artículo 1o.”.

Los referidos accesorios, quedarían representados conforme a este esquema:

4.6.1.- Los recargos

Se prevén en el articulo 21 del CFF y son indemnizaciones que se cobran por la falta de pago oportuno de las contribuciones. La tasa de recargos que se aplica por el no pago oportuno de los créditos fiscales, es del 50% mayor a la tasa que fija anualmente el H. Congreso de la Unión en la LIF.

Opinamos que el cobro de recargos es desproporcionado y por ende contraviene el principio de capacidad tributaria del artículo 31, fracción IV, CPEUM, toda vez que su base para determinarlos, es sobre la contribución actualizada y no sobre la contribución a valor histórico. La desproporción es manifiesta, porque se cobra actualización, por el transcurso del tiempo transcurrido en la mora y se cobra de nuevo, al incorporarla en la base de los recargos.

4.6.2.- La indemnización del 20% por cheque presentado en tiempo y no pagado

Se prevé en el articulo 21 del CFF y, al igual que los recargos, es una indemnización que recibe el fisco federal por concepto de que al pagarse una

contribución mediante cheque, por los obligados a enterarla y presentarse dicho título de crédito a las instituciones bancarias, estas rechazan el documento y no pagan.

4.6.3.- Las multas fiscales

Conceptualmente son las que se imponen por no cumplir una obligación o un deber tributario.

Se clasifican en: multas de fondo, que corresponden al incumplimiento de la obligación de contribuir (art. 76, del CFF) y multas de forma, que se refieren al incumplimiento de los deberes formales y se encuentran previstas en los artículos 82, 84, 84-B, 84-D, 84-F, 86, 86-B, 86-D, 86-F, 88, 90, 91, 91-A y 91-B, CFF.

4.6.3.1.- Las directrices del artículo 76, CFF, en las multas de fondo

Como ya se dijo, se norman en el artículo 76, CFF, y su monto es del 55% al 75%. Si el contribuyente se autocorrige en el proceso de auditoría fiscal, según el artículo 17, LFEDECON, tiene derecho a una multa menor, que es del 20% si lo realiza antes del cierre de la auditoría y del 30%, si la autocorrección es posterior a dicho cierre. (levantamientos del acta final o del oficio de observaciones).

Algunas cuestiones a considerar que establece el artículo 76, CFF, lo constituyen las siguientes disposiciones:

A.- El monto de la multa se calculará sobre el beneficio indebido, en el caso de devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda.

B.- En el caso de pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30 al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la realmente acontecida, cuando el contribuyente la hubiere disminuido total o

parcialmente de la utilidad fiscal.

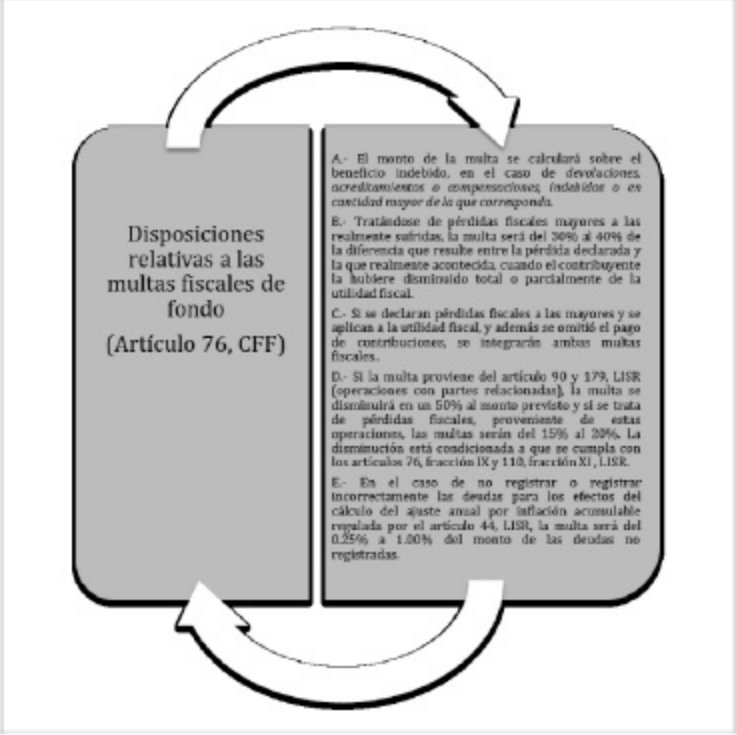
C.- Si se declaran pérdidas fiscales a las mayores y se aplican a la utilidad fiscal, y además se omitió el pago de contribuciones, se integrarán ambas multas fiscales.

D.- Si la multa proviene de los artículos 90, octavo párrafo (sic)[126] o 179, LISR (operaciones con partes relacionadas), la multa a imponer podrá disminuirse en un 50% al monto previsto y si se trata de pérdidas fiscales, proveniente de estas operaciones, las multas serán del 15 al 20%. La disminución está condicionada a que se cumpla con los artículos 76, fracción IX y 110, fracción XI, LISR.

126 Consideramos que se refiere al noveno párrafo del artículo 90, LISR, que es el que regula las operaciones con partes relacionadas por parte de personas físicas.

E.- En el caso de no registrar o registrar incorrectamente las deudas para los efectos del cálculo del ajuste anual por inflación acumulable regulada por el artículo 44, LISR, la multa será del 0.25 al 1.00% del monto de las deudas no registradas.

En forma esquemática quedarían representadas como se indica a continuación:


Disposiciones relativas a las multas fiscales de fondo
(Artículo 76, CFF)
A.- El monto de la multa se calculará sobre el beneficio indebido, en el caso de devoluciones, acreditamientos o compensaciones indebidos o en cuantía mayor de la que corresponda.
B.- Tratándose de pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente aconteció, cuando el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de la utilidad fiscal.
C.- Si se declaran pérdidas fiscales a las mayores y se aplican a la utilidad fiscal, y además se omitió el pago de contribuciones, se integrarán ambas multas fiscales.
D.- Si la multa proviene del artículo 90 y 179, LISR (operaciones con partes relacionadas), la multa se disminuirá en un 50% al monto previsto y si se trata de pérdidas fiscales, proveniente de estas operaciones, las multas serán del 15% al 20%. La disminución está condicionada a que se cumpla con los artículos 76, fracción IX y 110, fracción XI, LISR.
E.- En el caso de no registrar o registrar incorrectamente las deudas para los efectos del cálculo del ajuste anual por inflación acumulable regulada por el artículo 44, LISR, la multa será del 0.25% a 1.00% del monto de las deudas no registradas.

4.6.3.2.- Algunos beneficios fiscales en torno a las multas fiscales

a.- El artículo 70-A, CFF, establece la reducción de hasta el 100% de las multas fiscales (no incluye las que provengan de omisión de contribución, las retenidas, recaudadas o trasladadas), cuando se cumplan los requisitos ahí previstos.

b.- El artículo 73, CFF, establece la no imposición de multas fiscales, cuando se cumpla extemporáneamente pero espontáneamente las obligaciones fiscales.

c.- El artículo 76, CFF, dispone una reducción del 20% de la multa, sobre la contribución omitida, cuando se enteren las contribuciones y sus accesorios, dentro del plazo de los 45 días[127] siguientes al día en que surta efectos la notificación de la resolución determinante del crédito fiscal.

127 Actualmente el plazo para pagar los créditos fiscales es de 30 días, de acuerdo con el artículo 65, CFF. Sin embargo, el plazo de los 45 días no deja de ser un derecho para el contribuyente.

4.6.3.3.- Lineamientos relevantes de la SCJN en torno a las multas fiscales

A. Las multas fiscales, al igual que las penas, se rigen por el artículo 22, CPEUM. Este es el criterio del Pleno de la SCJN, sustentado en la Jurisprudencia 7/95, que se cita enseguida:

> Es inexacto que la "multa excesiva", incluida como una de las penas prohibidas por el artículo 22 constitucional, deba entenderse limitada al ámbito penal y, por tanto, que sólo opere la prohibición cuando se aplica por la comisión de ilícitos penales. Por lo contrario, la interpretación extensiva del precepto constitucional mencionado permite deducir que si prohíbe la "multa excesiva" como sanción dentro del derecho represivo, que es el más drástico y radical dentro de las conductas prohibidas normativamente, por extensión y mayoría de razón debe estimarse que también está prohibida tratándose de ilícitos administrativos y fiscales,

pues la multa no es una sanción que sólo pueda aplicarse en lo penal, sino que es común en otras ramas del derecho, por lo que para superar criterios de exclusividad penal que contrarían la naturaleza de las sanciones, debe decretarse que las multas son prohibidas, bajo mandato constitucional, cuando son excesivas, independientemente del campo normativo en que se produzcan. MULTA EXCESIVA PREVISTA POR EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL. NO ES EXCLUSIVAMENTE PENAL. 9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta, Tomo: II, julio de 1995, pág. 18.

B. Las multas fiscales no deben ser fijas, para que no contravengan el artículo 22, CPEUM. Así lo considera el Pleno de la SCJN, sustentado en la Jurisprudencia 10/95, que se transcribe enseguida:

Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tienden a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual de manera invariable e inflexible propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares. MULTAS FIJAS, LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES. (Gaceta del S.J.F., julio de 1995, 9a. Epoca, pág. 19).

C. Las multas fiscales no deben ser excesivas, para que no contravengan el artículo 22, CPEUM. Dichas exigencias legales las determina la Jurisprudencia 9/95, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando expresa:

De la acepción gramatical del vocablo “excesivo”, así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos:

a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor con relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda. MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE. S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Tomo II, julio de 1995, pág. 5.

D.- Las multas fiscales, las de fondo y las formales, no se rigen por la garantía de previa audiencia.

Para ello véase la Jurisprudencia 62/2011, de la Primera Sala de la SCJN, que expresa:

MULTAS FISCALES. TRATANDOSE DE LAS IMPUESTAS POR EL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, TANTO FORMALES COMO SUSTANTIVAS, NO RIGE LA GARANTIA DE PREVIA AUDIENCIA. Tratándose de las multas fiscales impuestas por la comisión de infracciones vinculadas directamente tanto con la obligación de pagar las contribuciones que el Estado impone de manera imperativa y unilateral (obligaciones sustantivas), como con la relativa a los medios de control en la recaudación, cuyo objeto es facilitar la gestión tributaria (obligaciones formales), no rige la garantía de previa audiencia contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que los particulares pueden ser escuchados en su defensa con posterioridad al acto de autoridad. Lo anterior es así, pues conforme a las ejecutorias emitidas por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de las que derivó la jurisprudencia 110, publicada en la pág. 141 del Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al S.J.F.1917-2000, con el rubro:

"AUDIENCIA, GARANTIA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.", la referida excepción se justifica porque la facultad económica coactiva constituye una atribución del fisco que le permite hacer efectivos los créditos a favor de la hacienda pública, por lo cual, la subsistencia del Estado y sus instituciones debe prevalecer frente al derecho de los particulares a ser escuchados antes del acto de autoridad, máxime que éste puede impugnarse mediante los recursos y juicios procedentes. De ahí que si las multas fiscales son actos derivados de la mencionada facultad económica estatal, la garantía de audiencia se respeta si con posterioridad a la cuantificación de la sanción los contribuyentes son escuchados en su defensa, lo cual se cumple en tanto que tienen un plazo de cuarenta y cinco días para promover el recurso de revocación ante la misma autoridad, o el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para desvirtuar los hechos que se les imputan como omitidos (la contribución o la formalidad exigida) antes de que inicie el procedimiento administrativo de ejecución. S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Tomo XXXIV, julio de 2011, pág. 138.

También deberá considerarse el criterio normativo 16/CFF/N, del Anexo 7, MISFIS2018, que en materia de infracciones fiscales determina:

16/CFF/N Infracciones. Aplicación de las multas establecidas en el CFF.

El artículo 70, penúltimo párrafo del CFF dispone que cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.

El artículo 6o., primer párrafo del Código en comento, establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

De la interpretación estricta a ambas disposiciones fiscales, la aplicación de las multas que dicho Código prevé, debe ser de acuerdo al ordenamiento legal que esté vigente en el ejercicio fiscal en el que se

actualicen las situaciones jurídicas o de hecho que se sancionan, independientemente de que se impongan con posterioridad.

Sin embargo, el beneficio a que se refiere el artículo 70, penúltimo párrafo del multicitado Código, debe entenderse en el sentido de que únicamente procede conforme a la ley vigente, sin que sea posible que la autoridad con fundamento en este precepto legal, pueda modificar la sanción, después de que ésta ha sido notificada al infractor, si posteriormente se reforma el precepto legal estableciendo una sanción menor.

En caso de que mediante reforma a la legislación fiscal se hubiere suprimido en su totalidad alguna infracción, las autoridades fiscales no aplicarán al emitir su resolución las multas correspondientes a dichas infracciones derogadas, puesto que de acuerdo con la disposición en comento, se aplicará la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la vigente en el momento de su imposición y en el caso señalado, al haber sido suprimida la infracción, no existe sanción vigente por aplicar.

Origen	**Primer antecedente**
110/2001/CFF	Oficio 325-SAT-A-31373 de 12 de diciembre de 2001. Compilación de Criterios Normativos. Se dan a conocer criterios.

4.6.4.- Los gastos de ejecución

Son las erogaciones que realiza el estado para cobrar el adeudo fiscal y debe pagarse por el deudor, conforme a un porcentaje del crédito fiscal.

Así, por ejemplo, el artículo 150, CFF, previene que “Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución”, que se referirán a

cada una de las diligencias ahí previstas.

Si este 2% del crédito es inferior a 59,540.00,[128] se cobrará esta cantidad en vez del 2%.

4.7.- Los ingresos públicos no tributarios

4.7.1.- Los aprovechamientos

El artículo 3o., CFF, señala que "Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal". Como puede observarse, dicho concepto no indica cuáles son los elementos que lo integran y por ello, como lo establecemos en (*Diccionario de Términos Fiscales*, Tomo I), "los aprovechamientos son los ingresos públicos no contributivos, cuyos elementos pueden no estar previstos en una ley, sino en una disposición administrativa de carácter general emitida por el Ejecutivo o por sus dependencias, no requiriendo cumplir los requisitos de proporcionalidad en la capacidad del sujeto, ni de equidad en el trato; no provienen necesariamente de la voluntad unilateral, sino que pueden estar fijados en común acuerdo entre las partes".

Tal y como lo señalamos, en nuestra obra el *Diccionario de Términos Fiscales*,[129] este concepto es oscuro e incompleto; sin embargo, si nos remitimos y comparamos los aprovechamientos con las contribuciones encontramos algunos rasgos que nos ayudan a distinguirlos:

128 Cantidad actualizada al 1o. de enero del 2018.
129 Tomo I, Letra A-D, Ob.Cit., pág. 196.

1. Las contribuciones, como señala Ramón Valdés Costa, tienen su fuente en la voluntad unilateral del Estado, en tanto que los aprovechamientos no, en atención a que puede haber acuerdo entre las

partes para su establecimiento.

2. En ambos, el Estado actúa en sus funciones de derecho público, pero en las contribuciones funge como autoridad necesariamente y en los aprovechamientos puede actuar de igual a igual o como autoridad (por ejemplo, empréstitos o financiamientos del exterior).

3. Los elementos que conforman la contribución (sujeto, base gravable, hecho imponible o generador, tasa o tarifa), se establecen en un ordenamiento emanado del Congreso, en tanto componen a los aprovechamientos no existe esta exigencia legal y pueden estar previstos en alguna disposición administrativa (por ejemplo, los elementos de las cuotas compensatorias).

4. Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas para los contribuyentes y tomando en cuenta su capacidad contributiva, en tanto que en los aprovechamientos, no.

Por lo anterior, podemos establecer que los aprovechamientos son los ingresos públicos no contributivos, cuyos elementos pueden no estar previstos en una ley, sino en una disposición administrativa de carácter general emitida por el Ejecutivo o por sus dependencias, no requiriendo cumplir los requisitos de proporcionalidad en la capacidad del sujeto, ni de equidad en el trato; no provienen necesariamente de la voluntad unilateral, sino que pueden estar fijados en común acuerdo entre las partes.

En nuestra opinión, estos ingresos públicos no tributarios, que generan el cobro de actualización, así como los accesorios de las contribuciones, sin que constituyan tales, provoca en el sistema tributario mexicano la parafiscalidad que atenta contra la seguridad jurídica del contribuyente, en virtud de que en los referidos aprovechamientos, no todos sus componentes son establecidos por el poder legislativo, no se rigen por los principios de capacidad y equidad tributaria, pero sí se actualizan, sí generan accesorios y sí pueden cobrarse en la vía económico-coactiva por la autoridad fiscal.

Corroborando el desapego a los principios de capacidad y equidad tributaria de los aprovechamientos, la Primera Sala de la SCJN determina:

ADMINISTRADORAS PORTUARIAS INTEGRALES.

ARTICULO 60 DE LA LEY DE PUERTOS QUE PREVE LAS BASES PARA EL PAGO DE CONTRAPRESTACIONES, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. Al citado precepto, que prevé las bases para el pago de contraprestaciones a las Administradoras Portuarias Integrales (APIs) derivadas de los contratos de cesión parcial de derechos, no le son aplicables los referidos principios tributarios, consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, aplicables a las contribuciones pues, en primer lugar, las contraprestaciones que pagan las APIs al Gobierno Federal por la concesión recibida no son contribuciones, sino aprovechamientos, en términos de los artículos 37 de la Ley de Puertos y 3o. del Código Fiscal de la Federación, que determina la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a propuesta de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, con base en el valor comercial de los bienes de dominio público de la Federación que fueron concesionados y la potencialidad económica del puerto durante el plazo de la concesión; en segundo lugar, las contraprestaciones que pagan los terceros a las APIs derivadas de los contratos de cesión parcial de derechos no tienen la naturaleza de una contribución, ni de un aprovechamiento, al no pagarse directamente al Gobierno Federal, sino que derivan de un contrato mercantil celebrado entre la API y el tercero, ya que ésta no es un mero intermediario, al no tener la obligación de entregar al Gobierno las cantidades recibidas de sus cesionarios. La API sólo debe pagar al Gobierno Federal el aprovechamiento regulado en el artículo 37 de la Ley de Puertos, y fuera de ese pago, puede utilizar los demás recursos que obtenga para cubrir sus propios gastos, y en los que incurra en el cumplimiento de las obligaciones derivadas del título de concesión, y retener la utilidad que le corresponda por su desempeño, en su caso. Ahora bien, el hecho de que la contraprestación que pagan los terceros a la API con base en los contratos de cesión de derechos no constituya un derecho o un aprovechamiento, no quiere decir que sea arbitraria o que esté exenta de controles, pues su monto se vincula con el valor comercial de los bienes de dominio público y la temporalidad de la explotación, se rigen por la Ley Federal de Competencia Económica y los contratos se adjudican por concurso. Tesis: 1a. XC/2013 (10a.), S.J.F. y su Gaceta, Décima Epoca, Primera Sala, Libro XIX, abril de

2013, Tomo 1, pág. 955.

4.7.2.- Los productos o precios públicos

El artículo 3o., parte final, CFF, señala que "Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado".

Por ello, aplicando la doctrina tributaria vigente, diríamos que los productos entrarían en el concepto de precios públicos, en virtud de que como indican Juan Martín Queralt,[130] los precios públicos, son "contraprestaciones recibidas por un Ente público como consecuencia de la prestación de servicios o realización de actividades administrativas cuando es voluntaria su solicitud o recepción y este servicio es prestado o la actividad es realizada también por el sector privado". Agregando que "La tasa... se diferencia claramente del precio, al menos, por la concurrencia de dos notas: a) es una obligación *ex lege* que no tiene su causa en un contrato, a diferencia de lo que ocurre con los precios; b) la tasa origina un ingreso de Derecho Público, lo que conlleva la aplicabilidad de un régimen de derecho público (vía de apremio, garantías del crédito tributario, presunción de legalidad, etcétera)".

130 Ob. Cit., pp. 96-97.

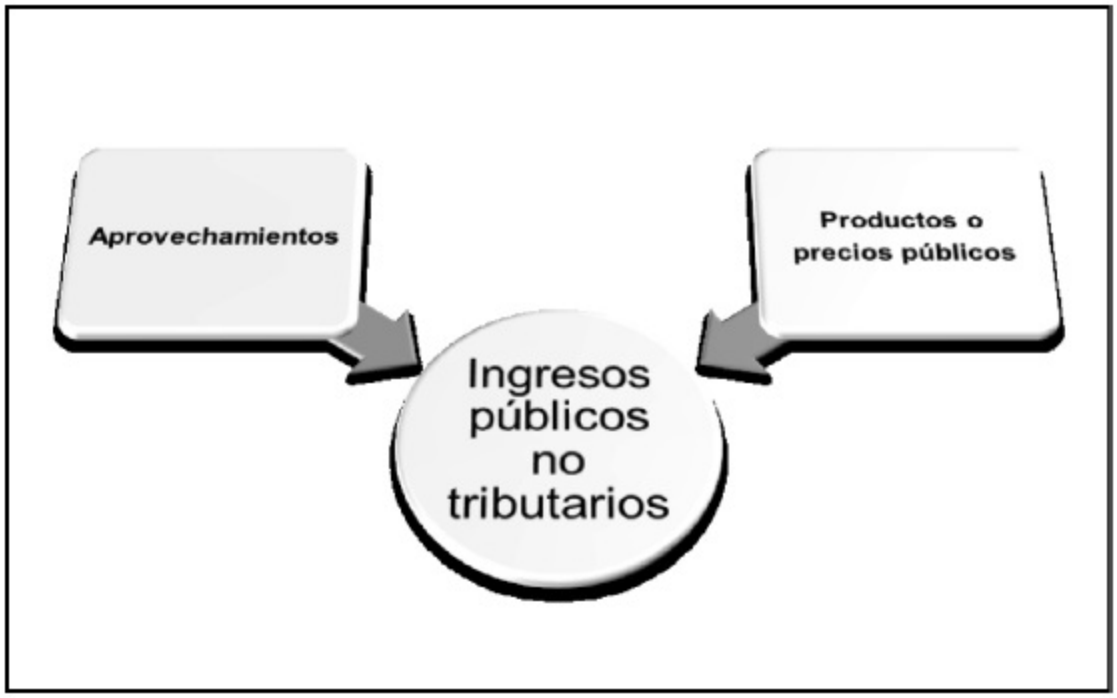
Bajo esta consideración, los denominados productos son ingresos públicos que devienen de la actividad privada del estado (contrato) y que su cobro no es coactivo de acuerdo al CFF (derecho público), sino que deberá seguirse la vía del derecho privado. Es decir, como los adeudos que provienen de los productos no constituyen créditos fiscales, según el artículo 4, CFF, no pueden ser cobrados a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Ejemplo de productos, serían los contratos de prestación de servicios celebrados con Comisión Federal de Electricidad (CFE) o los contratos de franquicia de estaciones de servicio celebrados con Petróleos Mexicanos (PEMEX).

Destacamos que, para la Segunda Sala de la SCJN, los actos de la CFE en la

prestación del servicio público de energía eléctrica frente a los particulares son impugnables ante el TFJA o en juicio de amparo, cuando se combatan normas generales. (**COMISION FEDERAL DE ELECTRICIDAD. CONTRA LOS ACTOS QUE EMITE EN LA PRESTACION DEL SERVICIO PUBLICO DE ENERGIA ELECTRICA QUE OTORGA EN EXCLUSIVA, PROCEDE EL RECURSO DE REVISION CONFORME A LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO O EL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, SIN PERJUICIO DE LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE AMPARO CUANDO SE RECLAMEN NORMAS GENERALES [INTERRUPCION DE LAS JURISPRUDENCIAS 2a./J. 167/2011 (9a.), 2a./J. 168/2011 (9a.), 2a./J. 43/2014 (10a.) Y 2a./J. 44/2014 (10a.) (*)]**. Tesis: 2a. CVI/2014 (10a.), S.J.F., Décima Epoca, Segunda Sala, Publicación: viernes 17 de octubre de 2014 12:30 h).

Enseguida representamos los ingresos públicos no tributarios:



OBJETIVOS DEL CAPITULO:

Al final de la unidad de enseñanza, el lector de la obra:

1. Conocerá cuáles son los elementos característicos de los impuestos.

2. Identificará cuál es la diferencia entre la incidencia, la percusión y la traslación en los impuestos indirectos.

3. Comprenderá qué conductas, hechos o actividades causan los derechos en el Sistema Tributario Mexicano.

4. Establecerá la diferencia entre contribuyente de hecho y de derecho.

5. Identificará qué es el principio de equivalencia en los derechos.

6. Conocerá cuáles son las aportaciones de Seguridad Social.

7. Precisará cómo se clasifican las aportaciones de Seguridad Social.

8. Comprenderá el procedimiento para la actualización de las contribuciones y su naturaleza fiscal.

9. Identificará cuántos y cuáles son los accesorios de las contribuciones.

10. Comprenderá los lineamientos fijados por la SCJN en materia de las multas fiscales.

11. Ubicará a los aprovechamientos como ingresos públicos no tributarios.

12. Comprenderá el concepto de precio público para el caso de los productos.

13. Determinará el problema de la parafiscalidad.

CAPITULO V

LOS DEBERES FORMALES DEL CONTRIBUYENTE

5.- *Los deberes formales del contribuyente.* ***5.1.-*** *El deber de inscripción en el RFC.* ***5.1.1.*** *Avisos de inscripción que deben presentarse.* ***5.1.2.-*** *Otros avisos que deben presentarse derivados de la inscripción al RFC.* ***5.1.3.-*** *La infracción y sanción relacionada con el RFC.* ***5.1.4.-*** *El delito relacionado con la falta de inscripción en el RFC.* ***5.2.-*** *El deber de llevar contabilidad.* ***5.2.1.-*** *Las reglas para llevar contabilidad.* ***5.2.2.-*** *El deber de ingresar mensualmente la información electrónica de la contabilidad a la página del SAT.* ***5.2.3.-*** *Infracciones y sanciones relacionadas con la contabilidad.* ***5.2.4.-*** *El delito relacionado con la contabilidad.* ***5.3.-*** *El deber de expedir y recabar comprobantes fiscales.* ***5.3.1.-*** *Requisitos de los comprobantes fiscales.* ***5.3.1.1.-*** *Los comprobantes con el público en general.* ***5.3.2.-*** *No deducibilidad, ni acreditamiento, cuando los comprobantes adolezcan de requisitos fiscales.* ***5.3.3.-*** *Facultades para presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes.* ***5.3.4.-*** *Infracciones y sanciones relacionadas con los comprobantes fiscales.* ***5.3.5.-*** *El delito fiscal relacionado con los comprobantes fiscales.* ***5.4.-*** *El deber de presentar declaraciones.* ***5.4.1.-*** *Declaraciones para el pago de contribuciones.* ***5.4.2.-*** *Declaraciones complementarias.* ***5.4.3.-*** *Infracciones y sanciones relacionadas con la presentación de declaraciones.* ***5.4.4.-*** *Delito relacionado con la presentación de declaraciones.* ***5.5.-*** *Otros deberes de los contribuyentes.* ***5.5.1.-*** *Información de operaciones.* ***5.5.2.-*** *Presentación de dictamen de estados financieros.* ***5.5.2.1.-*** *Contribuyentes obligados.* ***5.5.3.-*** *El Padrón de Importadores y de Importadores de Sectores Específicos.* ***5.5.3.1.-*** *Procedimiento para la inscripción.* ***5.5.4.-*** *El Padrón de Exportadores Sectorial.*

Sin moralidad fiscal por parte del Estado es
imposible edificar la moralidad fiscal
de los contribuyentes.

Pedro H. Herrera Molina[131]

131 Presentación de la obra Moral tributaria del estado y de los contribuyentes, Klaus Tipke. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid 2002, página 16.

5.1.- El deber de inscripción en el RFC

5.1.1. Avisos de inscripción que deben presentarse

De acuerdo con el artículo 22 del nuevo RCFF,[132] las solicitudes de inscripción en el RFC, que deben presentarse son los siguientes:

I. Inscripción de personas morales residentes en México y de personas morales residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México;

II. Inscripción y cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes por fusión de sociedades;

III. Inscripción y cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes por escisión total de sociedades;

IV. Inscripción por escisión parcial de sociedades;

V. Inscripción de asociación en participación;

VI. Inscripción de personas morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México;

VII. Inscripción de personas físicas residentes en México y personas físicas residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México;

VIII. Inscripción de personas físicas sin actividad económica;

IX. Inscripción de personas físicas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, y

X. Inscripción de fideicomisos.

Las personas morales obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, deberán señalar el nombre de su representante legal en su solicitud de inscripción a dicho Registro.

La Guía de Trámites Fiscales en la que se incluye la Solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), así como los Avisos y solicitudes de servicios al SAT, se contienen en el Anexo 1-A, MISFIS2018.[133]

132 Publicado el 2 de abril del 2014, DOF.
133 Publicado el 18 de enero de 2018, DOF. Su antecedente es el Anexo 25, MISFIS08, que se publicó en el DOF, el 9 de enero del 2008.

En relación con el momento en que debe presentarse la solicitud de inscripción en el RFC, el artículo 23, RCFF, dispone:

Artículo 23.- Para los efectos del artículo anterior, las personas morales residentes en México presentarán su solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes en el momento en el que se firme su acta o documento constitutivo, a través del fedatario público que protocolice el instrumento constitutivo de que se trate, incluyendo los casos en que se constituyan sociedades con motivo de la fusión o escisión de personas morales.

Las personas morales que no se constituyan ante fedatario público, deberán presentar su solicitud de inscripción dentro del mes siguiente a aquél en que se realice la firma del contrato, o la publicación del decreto o del acto jurídico que les dé origen.

Cuando las personas morales precisen, ante fedatario público, en el instrumento jurídico suscrito que les dé origen, una fecha posterior cierta y determinada o una condición suspensiva para su surgimiento, presentarán su solicitud de inscripción al registro federal de contribuyentes en la fecha establecida en dicho instrumento o cuando se dé el cumplimiento de dicha condición suspensiva o, en su caso, lo podrá llevar a cabo el fedatario público en los términos que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

En los demás supuestos, la solicitud de inscripción se presentará dentro del mes siguiente al día en que:

I. Se actualice el supuesto jurídico o el hecho que dé lugar a la presentación de declaraciones periódicas, de pago o informativas por sí mismas o por cuenta de terceros, y

II. Los contribuyentes a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, inicien la prestación de sus servicios.

5.1.2. Otros avisos que deben presentarse derivados de la inscripción al RFC

De acuerdo con el artículo 29, RCFF, deben presentarse los siguientes:

I. Cambio de denominación o razón social;

II. Cambio de régimen de capital;

III. Corrección o cambio de nombre;

IV. Cambio de domicilio fiscal;

V. Suspensión de actividades;

VI. Reanudación de actividades;

VII. Actualización de actividades económicas y obligaciones;

VIII. Apertura de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier lugar que se utilice para el desempeño de actividades;

IX. Cierre de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier lugar que se utilice para el desempeño de actividades;

X. Inicio de liquidación;

XI. Apertura de sucesión;

XII. Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes por liquidación de la sucesión;

XIII. Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes por

defunción;

XIV. Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes por liquidación total del activo;

XV. Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes por cese total de operaciones;

XVI. Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes por fusión de sociedades;

XVII. Cambio de residencia fiscal, y

XVIII. Inicio de procedimiento de concurso mercantil.

Hacemos notar que por criterio del Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, los avisos presentados ante la SHCP serán válidos siempre que se presenten en la forma oficial correspondiente y para ello expresa:

> **REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES. PARA SOLICITUDES, DECLARACIONES O AVISOS DE CAMBIOS DE DOMICILIO FISCAL AL, DEBEN UTILIZARSE LAS FORMAS AUTORIZADAS POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.** De acuerdo al contenido del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 1988, las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones o avisos ante las autoridades fiscales, lo harán en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Por lo que si se pretendió dar aviso de cambio de domicilio fiscal mediante un formato diseñado y aprobado para un fin diverso, no puede estimarse que se cumplió con la notificación a la autoridad del nuevo domicilio. Tesis: I.7o.A.21 A, 9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta, Tomo VIII, octubre de 1998, pág. 1200.

5.1.3.- La infracción y sanción relacionada con el RFC

Las infracciones en esta materia se previenen en el artículo 79, CFF, y consisten en:

I. No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea.

Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.

II. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

III. No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.

IV. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la Ley.

V. Autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.

VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al artículo 10.

VII. No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asamblea, o libros de socios o accionistas, el registro federal de contribuyentes de cada socio o accionista, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 de este Código.

VIII. No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales, cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave

correspondiente a cada socio o accionista, conforme al octavo párrafo del artículo 27 de este Código, cuando los socios o accionistas concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

IX. No verificar que la clave del registro federal de contribuyentes aparezca en los documentos a que hace referencia la fracción anterior, cuando los socios o accionistas no concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

En relación con esta conducta infractora, el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito considera:

> El artículo citado establece lo siguiente: "Artículo 79. Son infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes las siguientes: IV. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la ley". Ahora bien, en el invocado numeral se mencionan como únicos supuestos que actualizan la comisión de infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes, consistentes en no citar la clave del registro, o bien, utilizar una clave no asignada por la autoridad fiscal; en esta tesitura, la multa impuesta al contribuyente por "asentar incorrectamente" en la parte frontal de la declaración de pagos provisionales uno de los dígitos que componen la homoclave del registro federal de contribuyentes, previamente asignada por la autoridad hacendaria, de manera alguna actualiza la comisión de las infracciones previstas en el precepto legal antes mencionado, en tanto que el señalamiento incorrecto de uno solo de esos dígitos no se puede considerar como una conducta dolosa por parte del causante, sino simplemente un error mecanográfico. REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES. EL ERROR EN UNO DE LOS DIGITOS QUE COMPONEN LA HOMOCLAVE DEL CAUSANTE, NO ACTUALIZA LOS SUPUESTOS DE INFRACCION DEL ARTICULO 79, FRACCION IV, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. 9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta, Tomo XVIII, agosto de 2003, pág. 1818.

Las multas a estas conductas infractoras se encuentran en el artículo 80, CFF.

5.1.4.- El delito relacionado con la falta de inscripción en el RFC

El artículo 110, CFF, reconoce como delito fiscal, relativas al RFC, las conductas siguientes:

> **I.** Omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro, aun en el caso que éste no lo haga.
>
> **II.** Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.
>
> **III.** Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.
>
> **IV.** Modifique, destruya o provoque la pérdida de la información que contenga el buzón tributario con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal, o bien, ingrese de manera no autorizada a dicho buzón, a fin de obtener información de terceros.
>
> **V.** Desocupe o desaparezca del lugar donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita domiciliaria o del requerimiento de la contabilidad, documentación o información, de conformidad con la fracción II del artículo 42 de este Código, o bien, después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente tenga la obligación de presentar dicho aviso, o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue

desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que el contribuyente desaparece del local en donde tiene su domicilio fiscal cuando la autoridad acuda en tres ocasiones consecutivas a dicho domicilio dentro de un periodo de doce meses y no pueda practicar la diligencia en términos de este Código.

5.2.- El deber de llevar contabilidad

El párrafo penúltimo del artículo 28, CFF, establece que la contabilidad se integra "por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes".

En materia de "personas que fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, incluyendo almacenamiento para usos propios, distribuyan o enajenen cualquier tipo de hidrocarburo o petrolífero", además tendrán la obligación de "contar con los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos, así como con dictámenes emitidos por un laboratorio de prueba o ensayo, que determinen el tipo de hidrocarburo o petrolífero, de que se trate, y el octanaje en el caso de gasolina. Se entiende por controles volumétricos de los productos a que se refiere este párrafo, los registros de volumen, objeto de sus operaciones, incluyendo sus existencias".[134]

134 El artículo 28, CFF, fue reformado por el DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley Aduanera, del Código Penal Federal y de la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos Cometidos en Materia de Hidrocarburos, mediante publicación del 1o. de junio de 2018, DOF y de acuerdo con el Artículo Segundo Transitorio, entrará en vigor "a los 30 días de la publicación del presente Decreto en el Diario Oficial de la Federación".

5.2.1.- Las reglas para llevar contabilidad

El artículo 33, RCFF, realiza la separación en cuanto a documentos e información de los registros, así como a los requisitos de los registros y para ello indica:

A.- En cuanto a la documentación e información que la integran. Son las siguientes:

I. Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto, así como las pólizas de dichos registros y asientos;

II. Los avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes, así como su documentación soporte;

III. Las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales, mensuales, bimestrales, trimestrales o definitivos;

IV. Los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones de los depósitos y retiros respecto de los registros contables, incluyendo los estados de cuenta correspondientes a inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente, así como de los monederos electrónicos utilizados para el pago de combustible y para el otorgamiento de vales de despensa que, en su caso, se otorguen a los trabajadores del contribuyente;

V. Las acciones, partes sociales y títulos de crédito en los que sea parte el contribuyente;

VI. La documentación relacionada con la contratación de personas físicas que presten servicios personales subordinados, así como la relativa a su inscripción y registro o avisos realizados en materia de seguridad social y sus aportaciones;

VII. La documentación relativa a importaciones y exportaciones en materia aduanera o comercio exterior;

VIII. La documentación e información de los registros de todas las operaciones, actos o actividades, los cuales deberán asentarse conforme a los sistemas de control y verificación internos necesarios, y

IX. Las demás declaraciones a que estén obligados en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

B.- En cuanto a los registros o asientos contables. Son los siguientes:

I. Ser analíticos y efectuarse en el mes en que se realicen las operaciones, actos o actividades a que se refieran, a más tardar dentro de los cinco días siguientes a la realización de la operación, acto o actividad;

II. Integrarse en el libro diario, en forma descriptiva, todas las operaciones, actos o actividades siguiendo el orden cronológico en que éstos se efectúen, indicando el movimiento de cargo o abono que a cada una corresponda, así como integrarse los nombres de las cuentas de la contabilidad, su saldo al final del periodo de registro inmediato anterior, el total del movimiento de cargo o abono a cada cuenta en el periodo y su saldo final.

Podrán llevarse libros diario y mayor por establecimientos o dependencias, por tipos de actividad o por cualquier otra clasificación, pero en todos los casos deberán existir los libros diario y mayor general en los que se concentren todas las operaciones del contribuyente;

III. Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate;

IV. Permitir la identificación de las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria o con los comprobantes fiscales, de tal forma que pueda precisarse la fecha de

adquisición del bien o de efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión, el porcentaje e importe de su deducción anual, en su caso, así como la fecha de inicio de su deducción;

V. Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas;

VI. Formular los estados de posición financiera, de resultados, de variaciones en el capital contable, de origen y aplicación de recursos, así como las balanzas de comprobación, incluyendo las cuentas de orden y las notas a dichos estados;

VII. Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación;

VIII. Identificar las contribuciones que se deban cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales;

IX. Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales y de subsidios;

X. Identificar los bienes distinguiendo, entre los adquiridos o producidos, los correspondientes a materias primas y productos terminados o semiterminados, los enajenados, así como los destinados a donación o, en su caso, destrucción;

XI. Plasmarse en idioma español y consignar los valores en moneda nacional.

Cuando la información de los comprobantes fiscales o de los datos y documentación que integran la contabilidad estén en idioma distinto al español, o los valores se consignen en moneda extranjera, deberán acompañarse de la traducción correspondiente y señalar el tipo de cambio utilizado por cada operación;

XII. Establecer por centro de costos, identificando las operaciones, actos o actividades de cada sucursal o establecimiento, incluyendo aquéllos que se localicen en el extranjero;

XIII. Señalar la fecha de realización de la operación, acto o actividad, su descripción o concepto, la cantidad o unidad de medida en su caso, la

forma de pago de la operación, acto o actividad, especificando si fue de contado, a crédito, a plazos o en parcialidades, y el medio de pago o de extinción de dicha obligación, según corresponda.

Tratándose de operaciones a crédito, a plazos o en parcialidades, por cada pago o abono que se reciba o se realice, incluyendo el anticipo o enganche según corresponda. Además de lo señalado en el párrafo anterior, deberán registrar el monto del pago, precisando si se efectúa en efectivo, transferencia interbancaria de fondos, cheque nominativo para abono en cuenta, tarjeta de débito, crédito o de servicios, monedero electrónico o por cualquier otro medio. Cuando el pago se realice en especie o permuta, deberá indicarse el tipo de bien o servicio otorgado como contraprestación y su valor;

XIV. Permitir la identificación de los depósitos y retiros en las cuentas bancarias abiertas a nombre del contribuyente y conciliarse contra las operaciones realizadas y su documentación soporte, como son los estados de cuenta emitidos por las entidades financieras;

XV. Los registros de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y terminados, en los que se llevará el control sobre los mismos, que permitan identificar cada unidad, tipo de mercancía o producto en proceso y fecha de adquisición o enajenación, según se trate, así como el aumento o la disminución en dichos inventarios y las existencias al inicio y al final de cada mes y al cierre del ejercicio fiscal, precisando su fecha de entrega o recepción, así como si se trata de una devolución, donación o destrucción, cuando se den estos supuestos.

Para efectos del párrafo anterior, en el control de inventarios deberá identificarse el método de valuación utilizado y la fecha a partir de la cual se usa, ya sea que se trate del método de primeras entradas primeras salidas, últimas entradas primeras salidas, costo identificado, costo promedio o detallista según corresponda;

XVI. Los registros relativos a la opción de diferimiento de la causación de contribuciones conforme a las disposiciones fiscales, en el caso que se celebren contratos de arrendamiento financiero. Dichos registros deberán permitir identificar la parte correspondiente de las operaciones en cada ejercicio fiscal, inclusive mediante cuentas de orden;

XVII. El control de los donativos de los bienes recibidos por las donatarias autorizadas en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual deberá permitir identificar a los donantes, los bienes recibidos, los bienes entregados a sus beneficiarios, las cuotas de recuperación que obtengan por los bienes recibidos en donación y el registro de la destrucción o donación de las mercancías o bienes en el ejercicio en el que se efectúen, y

XVIII. Contener el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente y el que haya pagado en la importación, correspondiente a la parte de sus gastos e inversiones, conforme a los supuestos siguientes:

a) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que deban pagar el impuesto;

b) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar sus actividades por las que no deban pagar el impuesto, y

c) La adquisición de bienes, de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto, como aquellas por las que no se está obligado al pago del mismo.

Cuando el destino de los bienes o servicios varíe y se deba efectuar el ajuste del acreditamiento previsto en el artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se deberá registrar su efecto en la contabilidad.

Abundando en materia del concepto de contabilidad, véase el criterio normativo 3/CFF/N del Anexo 7, MISFIS2018, (antes criterio interno 00/2013/CFF) que establece:[135]

135 Criterios normativos aprobados por el Comité de Normatividad del Servicio de Administración Tributaria, durante el primer trimestre de 2013, Oficio núm. 600-04-02-2013-11156, a 22 de abril de 2013. Recuperado en: http://www.contadores-publicos.mx/criterios-sat/criterios-normativos-sat-2013/.

3/CFF/N Principios de contabilidad generalmente aceptados y normas de información financiera. Su aplicación.

Los artículos 58-A, fracción III, inciso b) y 60, segundo párrafo del CFF remiten a los principios de contabilidad generalmente aceptados; los artículos 28, fracción XXVII, quinto párrafo; 78, segundo párrafo; 180, último párrafo y 182, fracción II, primer párrafo y numerales 3 y 5 de la Ley del ISR, hacen alusión a las normas de información financiera, y los artículos 28; 56, segundo párrafo del Reglamento de la Ley del ISR refieren a ambas.

Los artículos 254, fracción IV y 257-Quáter, fracción V de la LFD aluden a las normas de información financiera mexicanas, y el artículo 182, fracción I, inciso a), numeral 1, primer párrafo de la Ley del ISR a los principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos de América o a los principios de contabilidad generalmente aceptados internacionalmente.

En los supuestos a que se refiere el primer párrafo, las disposiciones fiscales no distinguen si los principios o las normas son aquéllas emitidas por un organismo nacional o internacional; en ese sentido, basta con que sean las que se encuentren vigentes en el lugar y al momento de su aplicación, y que resulten aplicables al contribuyente de que se trate.

En los supuestos a que se refiere el segundo párrafo de este criterio, las disposiciones fiscales diferencian entre las normas mexicanas; Normas de Información Financiera, los principios estadounidenses, United States Generally Accepted Accounting Principles y los principios internacionales, International Financial Reporting Standards; por ello, respecto de los preceptos jurídicos en análisis, es necesario aplicar aquéllos emitidos por el organismo que corresponda, ya sea mexicano, Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C., estadounidense, Financial Accounting Standards Board o internacional, International Accounting Standards Board, que se encuentren vigentes en el momento en que se deba determinar la contribución y que resulten aplicables al contribuyente de que se trate.

Origen	**Primer antecedente**
2013	Oficio 600-04-02-2013-11156 de 22 de abril de 2013,

	mediante el cual se dan a conocer los criterios normativos aprobados en el primer trimestre 2013. Oficio 600-04-07-2013-16549 de 10 de diciembre de 2013 a través del cual se da a conocer el Boletín 2013, con el número de criterio normativo 3/2013/CFF.

Debe considerarse, que con la expedición del nuevo RCFF, desaparece el concepto de contabilidad simplificada que preveía el artículo 35, RCFF anterior, y que la conceptualizaba de la forma siguiente: "Cuando se haga referencia a contabilidad simplificada, se entenderá que ésta comprende un libro foliado de ingresos, de egresos y de registro de inversiones y deducciones, que adicionalmente permita identificar las operaciones bancarias y financieras de los contribuyentes. Dicho libro deberá satisfacer como mínimo los requisitos previstos en el artículo 29, fracciones I y II de este Reglamento".

5.2.2.- El deber de ingresar mensualmente la información electrónica de la contabilidad a la página del SAT

Esta obligación se encuentra en las fracciones III y IV del artículo 28, CFF,[136] que señalan:

136 Dicho precepto se reformó mediante publicación en el DOF, con fecha 9 de diciembre del 2013.

Artículo 28.- ...

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la

página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

Para efectos de la fracción III del artículo 28, CFF, existe la facilidad administrativa denominada "Mis Cuentas" y que la Regla 2.8.1.5., MISFIS2018, norma de la forma siguiente:

"Mis cuentas"

2.8.1.5. Para los efectos del artículo 28, fracción III del CFF, los contribuyentes del RIF, así como las personas físicas con actividad empresarial y profesional que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección I de la Ley del ISR, cuyos ingresos del ejercicio de que se trate no excedan de $2'000,000.00 (dos millones de pesos 00/100 M.N.), deberán ingresar a la aplicación electrónica "Mis cuentas", disponible a través del Portal del SAT, para lo cual deberán utilizar su clave en el RFC y Contraseña. Los contribuyentes personas físicas que hubieren percibido en el ejercicio inmediato anterior ingresos en una cantidad igual o menor a $4'000,000.00 (cuatro millones de pesos 00/100 M.N.) o que se inscriban en el RFC, en el ejercicio 2018 y estimen que sus ingresos no rebasarán la citada cantidad, así como las Asociaciones Religiosas del Título III de la Ley del ISR podrán optar por utilizar la aplicación de referencia.

Una vez que se haya ingresado a la aplicación, los contribuyentes capturarán los datos correspondientes a sus ingresos y gastos, teniendo la opción de emitir los comprobantes fiscales respectivos en la misma aplicación. Los ingresos y gastos amparados por un CFDI, se considerarán registrados de forma automática en la citada aplicación, por lo que únicamente deberán capturarse aquéllos que no se encuentren sustentados en dichos comprobantes.

En dicha aplicación podrán consultarse tanto la relación de ingresos y gastos capturados, así como los comprobantes fiscales emitidos por éste y otros medios.

Referente a la obligación de ingresar de forma mensual su información contable, ésta se regula por las Reglas 2.8.1.6. y 2.8.1.7., MISFIS2018 y los requisitos se rigen por el Anexo 24, MISFIS2018. Entre otros requisitos, la

información contable que debe ingresarse, son los Catálogos de Cuentas utilizados en el periodo, la Balanza de Comprobación que incluya saldos iniciales, movimientos del periodo y saldos finales de todas y cada una de las cuentas de activo, pasivo, capital, resultados y cuentas de orden, así como las Pólizas y los auxiliares de cuenta nivel mayor o subcuenta de primer nivel que incluyan "el nivel de detalle con el que los contribuyentes realicen sus registros contables".

Respecto a esta obligación de ingresar mensualmente la información contable, la Segunda Sala de la SCJN sustentó los criterios siguientes:

A.- Que NO CONSTITUYE EN SI UN ACTO DE FISCALIZACION. (10a. Epoca; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 35, Octubre de 2016; Tomo I; pág. 706. 2a./J. 139/2016).

B.- Que LAS CLAUSULAS HABILITANTES CONTENIDAS EN EL ARTICULO 28, FRACCIONES III Y IV, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO ESTAN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACION JERARQUICA. (10a. Epoca; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 35, Octubre de 2016; Tomo I; pág. 712. 2a./J. 140/2016).

C.- Que LAS CLAUSULAS HABILITANTES CONTENIDAS EN EL ARTICULO 28, FRACCIONES III Y IV, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO VULNERAN EL DERECHO A LA LEGALIDAD. (10a. Epoca; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 35, Octubre de 2016; Tomo I; pág. 713. 2a./J. 141/2016).

D.- Que EL ARTICULO 28, FRACCIONES III Y IV, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN RELACION CON LAS REGLAS 2.8.1.4., 2.8.1.5. Y 2.8.1.9. DE LA RESOLUCION MISCELANEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, NO VULNERAN EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PRIVACIDAD, EN SU DIMENSION DE CONTROLAR LA DIFUSION DE LA INFORMACION PERSONAL. (10a. Epoca; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 35, Octubre de 2016; Tomo I; pág. 703. 2a./J. 145/2016).

E.- Que LA OBLIGACION DE INGRESAR LA INFORMACION

CONTABLE A TRAVES DE LA PAGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, EN LA FORMA Y TERMINOS ESTABLECIDOS EN EL ARTICULO 28, FRACCION IV, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y EN LAS REGLAS 2.8.1.4., 2.8.1.5. Y 2.8.1.9. DE LA RESOLUCION MISCELANEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, ES PROPORCIONAL CON EL FIN PERSEGUIDO POR EL LEGISLADOR. (10a. Epoca; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 35, Octubre de 2016; Tomo I; pág. 707. 2a./J. 147/2016).

F.- Que EL ANEXO 24 DE LA RESOLUCION MISCELANEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 5 DE ENERO DE 2015, VIOLA LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURIDICA. (10a. Epoca; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 35, Octubre de 2016; Tomo I; pág. 699. 2a./J. 148/2016).

G.- Que en el SISTEMA DE CONTABILIDAD ELECTRONICA. LA INFORMACION RELATIVA NO COMPRENDE TODOS LOS CONCEPTOS QUE INTEGRAN LA CONTABILIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES. (Tesis: 2a./J. 155/2016 (10a.) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Epoca, Segunda Sala, Libro 35, Octubre de 2016, Tomo I, pág. 732.

5.2.3.- Infracciones y sanciones relacionadas con la contabilidad

Conforme al artículo 83, CFF, las infracciones en esta materia son las siguientes:

> **I.** No llevar contabilidad.
>
> **II.** No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

III. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este Código o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.

IV. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.

V. (Se deroga).

VI. No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.

VII. No expedir, no entregar o no poner a disposición de los clientes los comprobantes fiscales digitales por Internet de sus actividades cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin que cumplan los requisitos señalados en este Código, en su Reglamento o en las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, así como no atender el requerimiento previsto en el quinto párrafo del artículo 29 de este Código, para proporcionar el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet.

VIII. (Se deroga).

IX. Expedir comprobantes fiscales digitales por Internet asentando la clave del registro federal de contribuyentes de persona distinta a la que adquiere el bien o el servicio o a la que contrate el uso o goce temporal de bienes.

X. No dictaminar sus estados financieros cuando de conformidad con lo previsto en el artículo 32-A de este Código, hubiera optado por hacerlo o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales.

XI. Expedir comprobantes fiscales digitales por Internet que señalen corresponder a donativos deducibles sin contar con la autorización para recibir donativos deducibles a que se refieren los artículos 79, 82, 83 y 84 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 31 y 114 del Reglamento de dicha Ley, según sea el caso.

XII. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías

en transporte en territorio nacional.

XIII. No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados por las autoridades fiscales, cuando se esté obligado a ello en los términos de las disposiciones fiscales.

XIV. (Se deroga)

XV. No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, en los términos de lo dispuesto por el artículo 76, fracción IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XVI. (Se deroga).

XVII. No presentar o presentar de manera incompleta la declaración informativa sobre su situación fiscal a que se refiere el artículo 32-H de este Código.

XVIII. No demostrar la existencia de las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales emitidos por sus proveedores, relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado.

Las multas a estas conductas infractoras se encuentran en el artículo 84, CFF.

Destacamos que también es infracción relacionada con la contabilidad cuando no se presente ésta, con motivo de un acto de fiscalización, en los plazos que señala el artículo 53, CFF. Y sobre el término "de inmediato", la Segunda Sala de la SCJN, arriba a la interpretación siguiente:

VISITA DOMICILIARIA. ALCANCES DEL TERMINO "DE INMEDIATO" CONTENIDO EN EL ARTICULO 53, INCISO A), DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Acorde con los artículos 28, 30, 44, fracción I, 45, 46, 49, fracción I y 53 del citado ordenamiento tributario, los contribuyentes, sus representantes legales o la persona con quien se entienda una visita domiciliaria, están obligados a conservar en su domicilio fiscal la contabilidad que conforme a las disposiciones fiscales tenga que llevarse y mantenerla a disposición de la autoridad fiscal. En ese sentido, si la visita domiciliaria constituye un acto de molestia desarrollado invariablemente en el domicilio fiscal del

contribuyente y su objetivo consiste en que la autoridad revise en ese momento la contabilidad del visitado, a fin de conocer su situación fiscal, lo dispuesto en el inciso a) del referido artículo 53, respecto a que en el caso de que durante el curso de una visita domiciliaria las autoridades fiscales soliciten al contribuyente, responsable solidario o tercero, los libros y registros que formen parte de su contabilidad o, en su caso, los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, éstos deberán presentarse "de inmediato", no significa que la persona visitada tenga un plazo para cumplir el requerimiento, sino que se entiende que tal documentación debe exhibirse inmediatamente después de haberse solicitado, esto es, de manera contigua o muy cercana y sin tardanzas, pues el contribuyente está obligado a tenerla a la mano en el lugar en el que se desarrolla la visita y siempre a disposición de la autoridad fiscal. En el entendido de que no debe considerarse un incumplimiento sancionable el que no se exhiba al instante o en el segundo inmediatamente posterior al requerimiento, pues la obligación de presentarla inmediatamente sólo significa que debe exhibirse sin tardanzas, y no que ni siquiera se tenga el tiempo indispensable para localizar lo solicitado en los libros, documentos, registros o archivos. Tesis: 2a./J. 163/2013 (10a.) Gaceta del S.J.F. Décima Epoca, Segunda Sala Libro 3, febrero de 2014, Tomo II pág. 1469.

CONTRADICCION DE TESIS 393/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 21 de noviembre de 2013. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretario: José Alvaro Vargas Ornelas.

Tesis de jurisprudencia 163/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 27 de noviembre de 2013.

Ejecutorias

Esta tesis se publicó el viernes 21 de febrero de 2014 a las 10:32 horas en el S.J.F. y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 24 de febrero de 2014, para los efectos previstos en el punto séptimo del acuerdo general plenario 19/2013.

5.2.4.- El Delito relacionado con la contabilidad

Conforme al artículo 111, CFF, las conductas que se consideran como constitutivas de delito son las siguientes:

I. (Se deroga)

II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

III. Oculte, altere o destruya, total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

IV. Determine pérdidas con falsedad.

V. Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa a que se refiere el primer párrafo del artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla en forma incompleta.

VI. Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

VII. (Derogada)

VIII. Asiente con información falsa o de manera inadecuada las operaciones o transacciones contables, fiscales o sociales, o que cuente con documentación falsa relacionada con dichos asientos.

Sobre este delito, es oportuno destacar que en opinión de la Primera Sala de la SCJN, el artículo 111, fracción III, CFF, no contraviene el principio de exacta aplicación de la ley y para ello razona:

DELITOS FISCALES. EL ARTICULO 111, FRACCION III, DEL

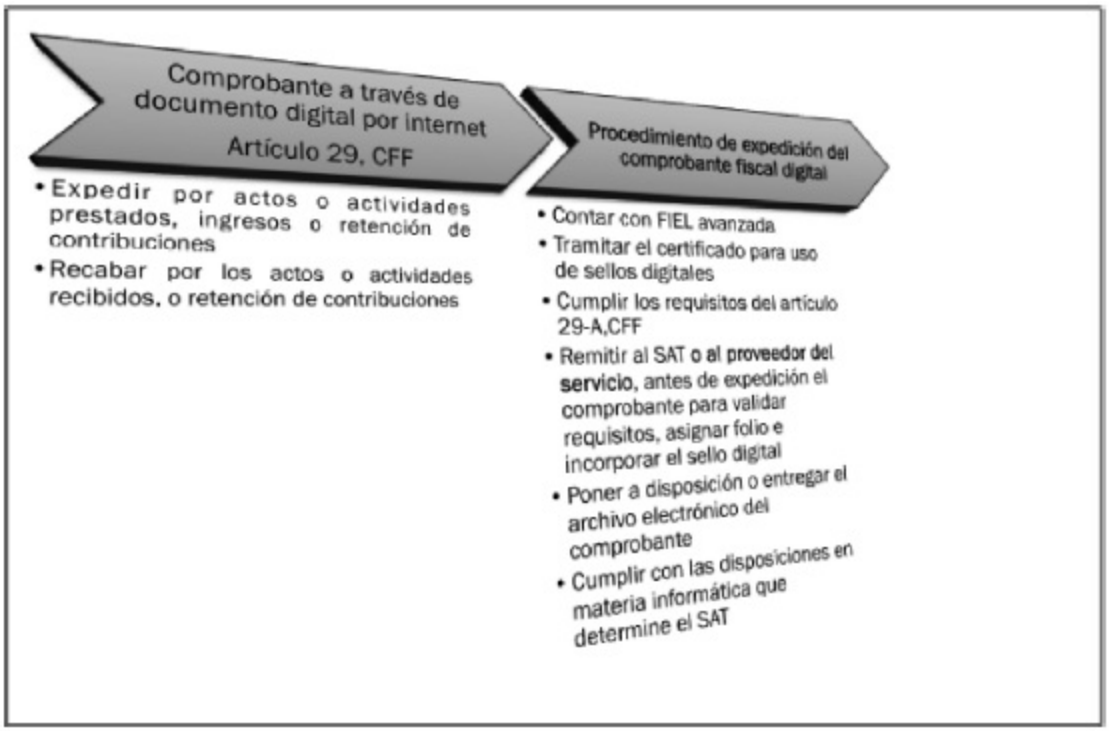
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO VIOLA EL DERECHO DE EXACTA APLICACION DE LA LEY PENAL. Conforme al derecho de exacta aplicación de la ley penal, previsto en el tercer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no existe pena ni delito sin ley que los establezca; lo anterior implica que al prever las penas, la autoridad legislativa no puede sustraerse del deber de describir las conductas señaladas como merecedoras de sanción penal, incluyendo todos sus elementos, características, condiciones, términos y plazos, pues ello es necesario para evitar confusiones en su aplicación o demeritar la defensa del procesado. En ese sentido, el artículo 111, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, al señalar que se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar, no viola el citado derecho constitucional, pues existe claridad en la descripción de todos los elementos que configuran al delito y, por tanto, el destinatario de la norma puede saber con precisión lo que está prohibido. En efecto, el elemento que integra el tipo penal relativo a quien oculte total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar tal clase de contabilidad, no implica imprecisión, pues el vocablo "oculte", que constituye el verbo rector del tipo, no provoca confusión ni es ambiguo, incierto o impreciso, pues sus acepciones no dejan en incertidumbre al gobernado, ya que lo que sanciona el precepto legal es dejar fuera del ámbito de disposición de la autoridad fiscal los sistemas y registros contables, lo que puede acontecer cuando se escondan, tapen, o bien, se encubran a la vista; de ahí que se configurará el antisocial si el agente no da a conocer o no pone a la vista los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar. [TA]; 10a. Epoca; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro XI, agosto de 2012, Tomo 1; pág. 481.

5.3.- El deber de expedir y recabar

comprobantes fiscales

Según el artículo 29, CFF, el requisito de los comprobantes fiscales para quienes expidan y recaben, por los actos o actividades o por los ingresos o bienes o servicios recibidos, así como por las contribuciones retenidas es que se debe obtener o recabar un documento digital a través de la página de Internet del SAT.

El propio artículo 29, CFF, en su párrafo final posibilita que el SAT, "podrá establecer facilidades administrativas para que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales por medios propios, a través de proveedores de servicios o con los medios electrónicos que en dichas reglas determine".


Comprobante a través de documento digital por internet
Artículo 29, CFF
• Expedir por actos o actividades prestados, ingresos o retención de contribuciones
• Recabar por los actos o actividades recibidos, o retención de contribuciones
Procedimiento de expedición del comprobante fiscal digital
• Contar con FIEL avanzada
• Tramitar el certificado para uso de sellos digitales
• Cumplir los requisitos del artículo 29-A,CFF
• Remitir al SAT o al proveedor del servicio, antes de expedición el comprobante para validar requisitos, asignar folio e incorporar el sello digital
• Poner a disposición o entregar el archivo electrónico del comprobante
• Cumplir con las disposiciones en materia informática que determine el SAT

5.3.1.- Los requisitos de los comprobantes fiscales

Conforme al artículo 29-A,CFF, son los siguientes:

I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.

II. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.

III. El lugar y la fecha de expedición.

IV. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se específica:

a) Los que se expidan a las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con lo establecido por el artículo 73, quinto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán identificar el vehículo que les corresponda.

b) Los que amparen donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible.

c) Los que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

d) Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados de conformidad con lo establecido por el artículo 19, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, deberán especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.

e) Los que expidan los fabricantes, ensambladores, comercializadores e importadores de automóviles en forma definitiva, cuyo destino sea permanecer en territorio nacional para su circulación o comercialización, deberán contener el número de identificación vehicular y la clave vehicular que corresponda al automóvil.

VI. El valor unitario consignado en número.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

a) Los que expidan los contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

b) Los que expidan los contribuyentes que presten el servicio de transportación escolar, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

c) Los relacionados con las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro de conformidad con lo establecido por el artículo 1o.-C, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán consignar la cantidad efectivamente pagada por el deudor cuando los adquirentes hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.

VII. El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:

a) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el momento en que se expida el comprobante fiscal digital por Internet correspondiente a la operación de que se trate, se señalará expresamente dicha situación, además se indicará el importe total de la operación y,

cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.

Los contribuyentes que realicen las operaciones a que se refieren los artículos 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 19, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y 11, tercer párrafo de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, no trasladarán el impuesto en forma expresa y por separado, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos A), F), G), I) y J) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuando el adquirente sea, a su vez, contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite.

Tratándose de contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.

b) Cuando la contraprestación no se pague en una sola exhibición se emitirá un comprobante fiscal digital por Internet por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice y se expedirá un comprobante fiscal digital por Internet por cada uno de los pagos que se reciban posteriormente, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, los cuales deberán señalar el folio del comprobante fiscal digital por Internet emitido por el total de la operación señalando, además, el valor total de la operación, y el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente, con las excepciones precisadas en el inciso anterior.

c) Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria.

VIII. Tratándose de mercancías de importación:

a) El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano.

b) En importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

IX. Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Los comprobantes fiscales digitales por Internet que se generen para efectos de amparar la retención de contribuciones deberán contener los requisitos que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Los comprobantes fiscales digitales por Internet sólo podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación.

De relevancia es que conforme a la Regla 2.7.1.2., MISFIS2018, “los CFDI que generen los contribuyentes y que posteriormente envíen a un proveedor de certificación de CFDI, para su validación, asignación del folio e incorporación del sello digital del SAT otorgado para dicho efecto (certificación), deberán cumplir con las especificaciones técnicas previstas en los rubros I.A 'Estándar de comprobante fiscal digital por Internet' y I.B 'Generación de sellos digitales para comprobantes fiscales digitales por Internet' del Anexo 20”.

Para el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, existe imposibilidad de entregar el CFDI en el momento en que se realiza la operación y para ello razona:

De la interpretación conjunta y sistemática de los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como 39 de su reglamento, que regulan la expedición de los comprobantes fiscales digitales por Internet (CFDI), se colige que no pueden expedirse, ni entregarse su

representación impresa al momento en que se realiza la operación que les da origen. Lo anterior es así, pues acorde con el primero de los preceptos citados, cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y, en cuanto a la emisión de dichos documentos digitales, el propio artículo (fracción I) dispone que los contribuyentes deben contar previamente con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y tramitar ante la autoridad mencionada el certificado para el uso de los sellos digitales (fracción II). Asimismo, en su fracción IV, en relación con el numeral 39 aludido, señala que debe remitirse al Servicio de Administración Tributaria o a un proveedor de certificación autorizado, antes de su expedición, el CFDI respectivo mediante los mecanismos digitales que para tal efecto determine ese órgano desconcentrado por medio de reglas de carácter general, con el objeto de que proceda a: i) validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A indicado; ii) asignar el folio del comprobante fiscal digital; e, iii) incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria. Así, antes de expedir un CFDI, deben llevarse a cabo los tres pasos descritos, dentro de las veinticuatro horas siguientes a que se generó la operación y, hecho lo anterior, deberá entregarse o ponerse a disposición del cliente, a través de los medios electrónicos que disponga la autoridad señalada mediante reglas de carácter general, el archivo electrónico del comprobante fiscal y, cuando sea solicitado por el cliente, su representación impresa. COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (CFDI). NO PUEDEN EXPEDIRSE, NI ENTREGARSE SU REPRESENTACION IMPRESA AL MOMENTO EN QUE SE REALIZA LA OPERACION QUE LES DA ORIGEN. Tesis: I.4o.A.106 A (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Epoca, Libro 53, Abril de 2018, Tomo III, pág. 1912.

5.3.1.1. Los comprobantes con el público en general

Es importante destacar que al amparo de la Regla 2.7.1.24, MISFIS2018, se pueden expedir comprobantes con el público en general, con las modalidades y características siguientes:

> **2.7.1.24.** Para los efectos de los artículos 29 y 29-A, fracción IV, segundo y tercer párrafos del CFF y 39 del Reglamento del CFF, los contribuyentes podrán elaborar un CFDI diario, semanal o mensual donde consten los importes correspondientes a cada una de las operaciones realizadas con el público en general del periodo al que corresponda y, en su caso, el número de folio o de operación de los comprobantes de operaciones con el público en general que se hubieran emitido, utilizando para ello la clave genérica en el RFC a que se refiere la regla 2.7.1.26. Los contribuyentes que tributen en el RIF podrán elaborar el CFDI de referencia de forma bimestral a través de Mis cuentas, incluyendo únicamente el monto total de las operaciones del bimestre y el periodo correspondiente.
>
> Por las operaciones a que se refiere el párrafo anterior, se deberán expedir los comprobantes de operaciones con el público en general, mismos que deberán contener los requisitos del artículo 29-A, fracciones I y III del CFF, así como el valor total de los actos o actividades realizados, la cantidad, la clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen y cuando así proceda, el número de registro de la máquina, equipo o sistema y, en su caso, el logotipo fiscal.
>
> Los comprobantes de operaciones con el público en general podrán expedirse en alguna de las formas siguientes:
>
> **I.** Comprobantes impresos en original y copia, debiendo contener impreso el número de folio en forma consecutiva previamente a su utilización. La copia se entregará al interesado y los originales se conservarán por el contribuyente que los expide.
>
> **II.** Comprobantes consistentes en copia de la parte de los registros de auditoría de sus máquinas registradoras, en la que aparezca el importe de las operaciones de que se trate y siempre que los registros de auditoría contengan el orden consecutivo de operaciones y el resumen total de las ventas diarias, revisado y firmado por el auditor interno de la

empresa o por el contribuyente.

III. Comprobantes emitidos por los equipos de registro de operaciones con el público en general, siempre que cumplan con los requisitos siguientes:

a) Contar con sistemas de registro contable electrónico que permitan identificar en forma expresa el valor total de las operaciones celebradas cada día con el público en general, así como el monto de los impuestos trasladados en dichas operaciones.

b) Que los equipos para el registro de las operaciones con el público en general cumplan con los siguientes requisitos:

1. Contar con un dispositivo que acumule el valor de las operaciones celebradas durante el día, así como el monto de los impuestos trasladados en dichas operaciones.

2. Contar con un acceso que permita a las autoridades fiscales consultar la información contenida en el dispositivo mencionado.

3. Contar con la capacidad de emitir comprobantes que reúnan los requisitos a que se refiere el inciso a) de la presente regla.

4. Contar con la capacidad de efectuar en forma automática, al final del día, el registro contable en las cuentas y subcuentas afectadas por cada operación, y de emitir un reporte global diario.

Para los efectos del CFDI donde consten las operaciones realizadas con el público en general, los contribuyentes podrán remitir al SAT o al proveedor de certificación de CFDI, según sea el caso, el CFDI a más tardar dentro de las 72 horas siguientes al cierre de las operaciones realizadas de manera diaria, semanal, mensual o bimestral.

En los CFDI globales se deberá separar el monto del IVA e IEPS a cargo del contribuyente.

Cuando los adquirentes de los bienes o receptores de los servicios no soliciten comprobantes de operaciones realizadas con el público en general, los contribuyentes no estarán obligados a expedirlos por operaciones celebradas con el público en general, cuyo importe sea inferior a $100.00 (cien pesos 00/100 M.N.).

CFF 29, 29-A. RMF 2017 2.7.1.26., 2.8.1.5.

5.3.2.- No deducibilidad, ni acreditamiento, cuando los comprobantes adolezcan de requisitos fiscales

Este mandato deviene de la parte final del artículo 29-A, CFF que citamos en el punto anterior. Sobre este mismo tema, hacemos notar que en Jurisprudencia 87/2013, la Segunda Sala de la SCJN, señala que no es imputable al contribuyente que se le hubiere expedido un comprobantes fiscal, el hecho que la persona o empresa expedidora hubiere desaparecido o ya no se encontrare en su domicilio fiscal. El criterio señala:

> **COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIO NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005 (*)].** Una nueva reflexión lleva a esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a apartarse del criterio contenido en la tesis referida y a considerar que el hecho de que el contribuyente que expide comprobantes fiscales no haya dado aviso a la autoridad fiscal respecto a su cambio de domicilio y, por ende, no se encuentre localizable, no trae como consecuencia necesaria que estos sean nulos o carezcan de valor probatorio, pues dicha omisión, aisladamente considerada, no da lugar a la referida sanción, por no encontrarse prevista en esos términos en los artículos 27, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior es así, en razón de que las normas de restricción o las que imponen sanciones a los particulares deben estar expresamente reguladas para cumplir con el derecho a la seguridad jurídica. Cabe destacar que la conclusión anterior no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes exhibidos por un contribuyente no amparan la transacción realizada, pueden requerir la información necesaria y, en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente de ejercer su derecho de deducción o acreditamiento, sin perjuicio de que existan otras razones por las que no se deba acceder a aquella. Décima

Epoca, Segunda Sala de la SCJN, S.J.F. y su Gaceta, Libro XXII, julio de 2013, pág. 717. Contradicción de tesis 535/2012. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Séptimo Circuito y Segundo del Vigésimo Séptimo Circuito. 17 de abril de 2013. Tesis de jurisprudencia 87/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 8 de mayo de 2013. Nota: La presente tesis abandona el criterio sostenido en la diversa 2a./J. 161/2005, de rubro: "SALDOS A FAVOR. PROCEDENCIA DE SU DEVOLUCION.", que aparece publicada en el S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Tomo XXIII, enero de 2006, pág. 1121.

5.3.3.- Facultades para presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales

Como justificante para implementar este procedimiento, el Presidente de la República, en la exposición de motivos para adicionar el artículo 69-B, al CFF,[137] se explicaron algunos mecanismos de evasión de las empresas que trafican con comprobantes fiscales, tales como:

137 Gaceta Parlamentaria núm. 3857-C, Ob. Cit., pp.CVII-CVIII.

1. Tienen un objeto social muy amplio para poder ofrecer al cliente un comprobante fiscal con un concepto que pueda disfrazarse mejor dentro de las actividades preponderantes de éste.

2. Emiten comprobantes fiscales correspondientes a operaciones que no se realizaron.

3. Emiten comprobantes fiscales cuya contraprestación realmente pagada por las operaciones consignadas en los mismos es sólo un mínimo porcentaje y no tiene proporción con dichas operaciones.

4. No tienen personal o éste no es idóneo o suficiente para llevar a cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.

5. No tienen activos o estos no son idóneos o suficientes para llevar a

cabo las operaciones que se especifican en los comprobantes fiscales.

6. Reciben ingresos que no tienen proporción con las características de su establecimiento.

7. Tienen cuentas bancarias o de inversiones que se encuentran activas durante un periodo determinado y después son canceladas o las dejan con saldos ínfimos después de haber manejado cantidades elevadas.

8. Tienen sus establecimientos en domicilios que no corresponden al manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes.

9. Sus sociedades se encuentran activas durante un periodo y luego se vuelven no localizables.

10. Sus ingresos en el ejercicio de que se trate son casi idénticos a sus deducciones o bien, estas son mayores por escaso margen.

11. Prestan servicios y a la vez reciben servicios por casi exactamente los mismos montos.

12. Comparten domicilios con otros contribuyentes también prestadores de servicios.

El fenómeno es grave y sólo por citar un ejemplo, derivado del análisis de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros de los ejercicios 2008 a 2012, se han identificado al menos 316 facturadores que realizaron operaciones por $105,369 millones de pesos con más de 12 mil contribuyentes que utilizan indebidamente estas facturas que amparan operaciones simuladas y sólo por lo que se refiere al impuesto al valor agregado.

Las atribuciones y procedimiento que debe seguirse para su ejercicio, conforme al artículo 69-B, CFF,[138] se presentan comparativamente con la reforma publicada el 25 de junio de 2018, DOF.[139]

138 Reforma publicada el 9 de diciembre del 2013, DOF.

139 El artículo Primero Transitorio del DECRETO por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, dispone que "entrará en vigor a los treinta días siguientes al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación".

Texto vigente hasta el	Texto actual, en vigor

25 de junio de 2018	a partir del 25 de julio de 2018
Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.	**Artículo 69-B.** Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.
En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la	En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la

Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.	Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado. **Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista**

	pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.
Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la	Transcurrido **el plazo para aportar la documentación e información** y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. **Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón**

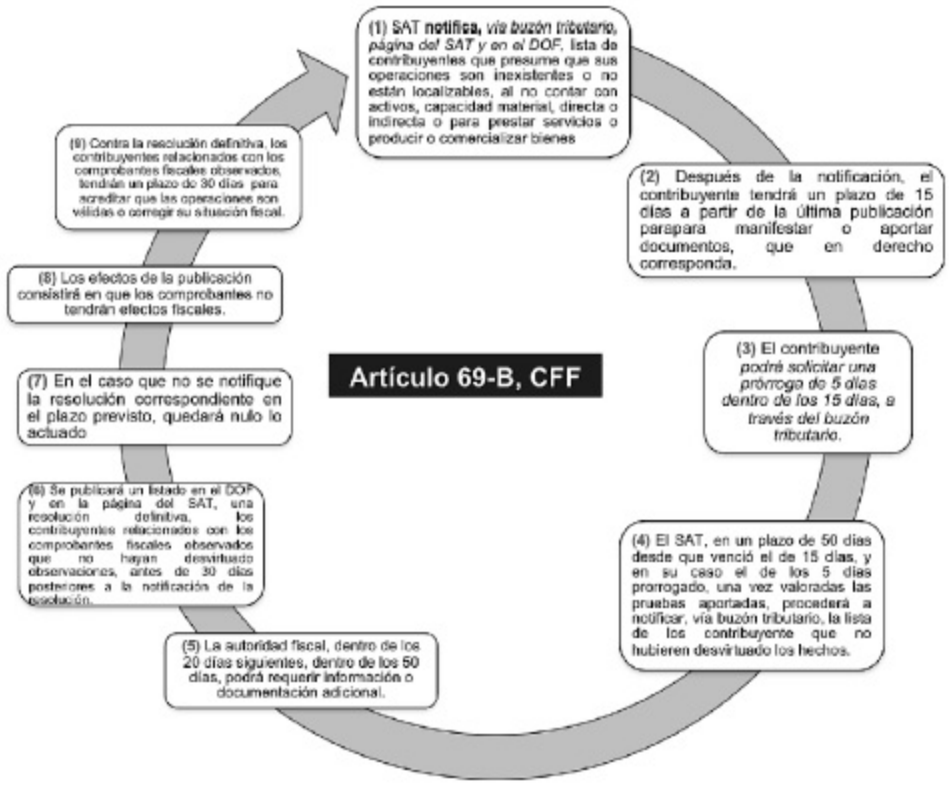
notificación de la resolución.	**tributario.** **En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días.** Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.
Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los	Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los

comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.	comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. **La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.** **Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales**

	observados, que dio origen al procedimiento.
Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.	Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el **párrafo cuarto** de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.
En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades	En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades

de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.	de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

Esquemáticamente este precepto quedaría representado de la manera siguiente:


Artículo 69-B, CFF
(1) SAT notifica, vía buzón tributario, página del SAT y en el DOF, lista de contribuyentes que presume que sus operaciones son inexistentes o no están localizables, al no contar con activos, capacidad material, directa o indirecta o para prestar servicios o producir o comercializar bienes
(2) Después de la notificación, el contribuyente tendrá un plazo de 15 días a partir de la última publicación parapara manifestar o aportar documentos, que en derecho corresponda.
(3) El contribuyente podrá solicitar una prórroga de 5 días dentro de los 15 días, a través del buzón tributario.
(4) El SAT, en un plazo de 50 días desde que venció el de 15 días, y en su caso el de los 5 días prorrogado, una vez valoradas las pruebas aportadas, procederá a notificar, vía buzón tributario, la lista de los contribuyente que no hubieren desvirtuado los hechos.
(5) La autoridad fiscal, dentro de los 20 días siguientes, dentro de los 50 días, podrá requerir información o documentación adicional.
(6) Se publicará un listado en el DOF y en la página del SAT, una resolución definitiva, los contribuyentes relacionados con los comprobantes fiscales observados que no hayan desvirtuado observaciones, antes de 30 días posteriores a la notificación de la resolución.
(7) En el caso que no se notifique la resolución correspondiente en el plazo previsto, quedará nulo lo actuado
(8) Los efectos de la publicación consistirá en que los comprobantes no tendrán efectos fiscales.
(9) Contra la resolución definitiva, los contribuyentes relacionados con los comprobantes fiscales observados, tendrán un plazo de 30 días para acreditar que las operaciones son válidas o corregir su situación fiscal.

5.3.4.- Infracciones y sanciones relacionadas con los comprobantes fiscales

El artículo 83, fracciones VII, IX y XI, CFF establece las siguientes infracciones fiscales:

> **Artículo 83.-** Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:
>
> **VII.** No expedir, no entregar o no poner a disposición de los clientes los comprobantes fiscales digitales por Internet de sus actividades cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin que cumplan los requisitos señalados en este Código, en su Reglamento o en las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria; no entregar o no poner a disposición la representación impresa de dichos comprobantes, cuando ésta le sea solicitada por sus clientes, así como no expedir los comprobantes

fiscales digitales por Internet que amparen las operaciones realizadas con el público en general, o bien, no ponerlos a disposición de las autoridades fiscales cuando éstas los requieran.

IX. Expedir comprobantes fiscales digitales por Internet asentando la clave del registro federal de contribuyentes de persona distinta a la que adquiere el bien o el servicio o a la que contrate el uso o goce temporal de bienes.

XI. Expedir comprobantes fiscales digitales por Internet que señalen corresponder a donativos deducibles sin contar con la autorización para recibir donativos deducibles a que se refieren los artículos 79, 82, 83 y 84 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 31 y 114 del Reglamento de dicha Ley, según sea el caso.

Las multas que corresponden a estas infracciones las norma el artículo 84, fracciones IV, VI y X, CFF, y para ello señala en correspondencia:

Artículo 84.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el Artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

IV. Para el supuesto de la fracción VII, las siguientes, según corresponda:

a) De $15,280.00 a $87,350.00. En caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, adicionalmente, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de tres a quince días; para determinar dicho plazo, se tomará en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

b) De $1,330.00 a $2,650.00 tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En caso de reincidencia, adicionalmente las autoridades fiscales podrán aplicar la clausura preventiva a que se refiere el inciso anterior.

c) De $13,280.00 a $75,890.00 tratándose de contribuyentes que cuenten con la autorización para recibir donativos deducibles a que se refieren los artículos 79, 82, 83 y 84 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 31 y 114 del Reglamento de dicha Ley, según corresponda. En

caso de reincidencia, además se revocará la autorización para recibir donativos deducibles.

VI. De $14,930.00 a $85,350.00, a la señalada en la fracción IX cuando se trate de la primera infracción. Tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la multa será de $1,500.00 a $2,980.00 por la primera infracción. En el caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

X. De tres a cinco veces el monto o valor señalado en el comprobante fiscal digital por Internet que ampare el donativo, a la comprendida en la fracción XI.

5.3.5.- El Delito fiscal relacionado con los comprobantes fiscales

De acuerdo con el artículo 109, fracción VIII, CFF, se tipifica como conductas delictivas, las siguientes:

Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

...

VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

5.4. El deber de presentar declaraciones

Es el documento, por el cual el contribuyente, un tercero o responsable

solidario, cumple una obligación o un deber tributario. Dichos documentos deberán presentarse en las formas que autorice la SHCP (art. 31, CFF).

Hacemos notar que, en criterio del Pleno de la SCJN, el deber de presentar declaraciones en materia fiscal, no se rige por el principio de equidad tributaria, en virtud de que no se refiere a la obligación tributaria sustantiva. La jurisprudencia establece:

> **DECLARACION FISCAL. LA OBLIGACION DE PRESENTARLA ES DE CARACTER FORMAL, POR LO QUE NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.** El citado principio, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está vinculado con aspectos sustantivos de la obligación tributaria y para que opere en relación con obligaciones de carácter formal es indispensable que éstas incidan directamente en la obligación sustantiva. En ese sentido, la obligación a cargo de los contribuyentes de presentar declaraciones por cualquiera de los medios establecidos por la normativa es de carácter formal y tiene como fin que la autoridad hacendaria pueda comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones de aquellos de contribuir al gasto público; de ahí que dicha obligación no se rija por el mencionado principio de equidad tributaria, porque fue impuesta sólo para un mejor control recaudatorio y no se vincula con los elementos de la contribución. Décima Epoca, S.J.F. y su Gaceta, Tomo: Libro X, julio de 2012, Tomo 1, Jurisprudencia Tesis: P./J. 8/2012 (10a.), pág. 5. Contradicción de tesis 375/2010. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. El Tribunal Pleno, el siete de junio en curso, aprobó, con el número 8/2012 (10a.), la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a 7 de junio de 2012.

A partir de junio de 2006,[140] el documento que contiene la declaración será digital, con firma electrónica y debe ser presentada en formato electrónico, por dichos medios y para ello el artículo 31, CFF, señala:

---

140 Reforma publicada el 28 de junio de 2006, DOF. En el Glosario de la MISFIS09, se establece que "Cuando se haga referencia a declaraciones, avisos o cualquier información que deba o pueda ser presentada a través de medios electrónicos o magnéticos, se estará a lo siguiente: I. Tratándose de medios electrónicos, deberán utilizarse los programas que para tales efectos proporcione el SAT a través de su página de Internet o, en su caso, enviar las declaraciones, avisos o información a la dirección de correo electrónico que para tal efecto se establezca".

Artículo 31. Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y éste no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrá presentar en medios impresos.

Los contribuyentes podrán cumplir con la obligación a que se refiere el párrafo anterior, en las oficinas de asistencia al contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, proporcionando la información necesaria a fin de que sea enviada por medios electrónicos a las direcciones electrónicas correspondientes y, en su caso, ordenando la transferencia electrónica de fondos.

5.4.1.- Declaraciones para el pago de contribuciones

El párrafo octavo del artículo 31, CFF, dispone:

A.- Que se tiene obligación de seguirlas presentando, “en tanto no presenten los avisos que correspondan” para los efectos del RFC.

B.- Que se tiene obligación de presentarlas, “siempre que haya cantidad a pagar, saldo a favor o cuando no resulte cantidad a pagar con motivo de la aplicación de créditos, compensaciones o estímulos”.

C.- Que “cuando no exista impuesto a pagar ni saldo a favor por alguna de las obligaciones que deban cumplir, en declaraciones normales o complementarias”, se tiene obligación de “informar a las autoridades fiscales las razones por las cuales no se realiza el pago”.

Cuando no haya cantidad a pagar en las contribuciones, deberá presentarse de todos modos la declaración respectiva y para ello, la Regla 2.8.5.2, MISFIS2018, estipula:

> **Procedimiento para presentar el informe de las razones por las que no se realiza pago de impuestos**
>
> **2.8.5.2.** Para los efectos del artículo 31, sexto párrafo del CFF, cuando por alguna de las obligaciones fiscales que esté obligado a declarar el contribuyente mediante el programa "Declaración Provisional o Definitiva de Impuestos Federales", a que se refiere la regla 2.8.5.1., en declaraciones normales o complementarias, incluyendo extemporáneas, no tenga cantidad a pagar derivado de la mecánica de aplicación de ley o saldo a favor, o porque se encuentre en periodo preoperativo de conformidad con el artículo 5o., fracción VI, inciso a) de la Ley del IVA, se informará a las autoridades las razones por las cuales no se realiza el pago, presentando la declaración de pago provisional o definitivo que corresponda, a través del citado programa, llenando únicamente los datos solicitados por el mismo.
>
> CFF 31. IVA 5. RMF 2018 2.8.5.1.

5.4.2.- Declaraciones complementarias[141]

En términos del artículo 32, CFF, el contribuyente podrá modificar sus originales, hasta en tres ocasiones, siempre que no se hayan ejercido las facultades de comprobación. Esta opción de las 3 ocasiones para modificarla, se incorporó a partir de 1998.[142]

El artículo 32, CFF, permite al contribuyente "modificar en más de tres ocasiones las declaraciones correspondientes, aún cuando se hayan iniciado las facultades de comprobación, en los siguientes casos: I. Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades. II. Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta. III. Derogado. IV. Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa

de Ley".

El párrafo quinto del artículo 32, CFF, limita la presentación de las declaraciones complementarias en los casos de que se haya iniciado el ejercicio de facultades de fiscalización, supuestos en el que "únicamente se podrá presentar declaración complementaria en las formas especiales a que se refieren los artículos 46, 48 y 76, según proceda, debiendo pagarse las multas que establece el citado artículo 76".

Destacable es que conforme al artículo 44, RCFF (antes artículo 42-A, RCFF), no serán consideradas como declaraciones complementarias, las que se presenten como consecuencia de una resolución definitiva que dicten los tribunales o las autoridades competentes.[143]

141 Tómese en cuenta, para presentar declaraciones complementarias: la Sección 2.8.6. Presentación de declaraciones complementarias para realizar pagos provisionales y definitivos, MISFIS2018.
142 Reforma publicada en el DOF, el 29 de diciembre de 1997.
143 Relacionado con ello, la Regla 2.10.3., MISFIS2018, dispone: "Para los efectos del artículo 32, fracción IV del CFF, no se computarán dentro del límite de declaraciones complementarias que establece dicho precepto, las declaraciones que se presenten en los términos de la regla 2.8.5.3., siempre que únicamente se modifiquen los datos correspondientes a la actualización y recargos".

5.4.3.- Infracciones y sanciones relacionadas con la presentación de declaraciones

Las conductas previstas como tales, son las siguientes:

> **Artículo 81.-** Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones; de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria:
>
> **I.** No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los

mismos.

II. Presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, o bien cuando se presenten con dichas irregularidades, las declaraciones o los avisos en medios electrónicos. Lo anterior no será aplicable tratándose de la presentación de la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

Las multas que corresponden a estas infracciones las norma el artículo 82, fracción I, CFF y para ello señala en correspondencia:

Artículo 82.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos o información; con la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet o de constancias y con el ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria a que se refiere el artículo 81 de este Código, se impondrán las siguientes multas:

I. Para la señalada en la fracción I:

a) De $1,400.00 a $17,370.00, tratándose de declaraciones, por cada una de las obligaciones no declaradas. Si dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se presentó la declaración por la cual se impuso la multa, el contribuyente presenta declaración complementaria de aquélla, declarando contribuciones adicionales, por dicha declaración también se aplicará la multa a que se refiere este inciso.

b) De $1,400.00 a $34,730.00, por cada obligación a que esté afecto, al presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia, fuera del plazo señalado en el requerimiento o por su incumplimiento.

c) De $13,330.00 a $26,640.00, por no presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo del artículo 23 de este Código.

d) De $14,230.00 a $28,490.00, por no presentar las declaraciones en los medios electrónicos estando obligado a ello, presentarlas fuera del plazo o no cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales para presentarlas o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

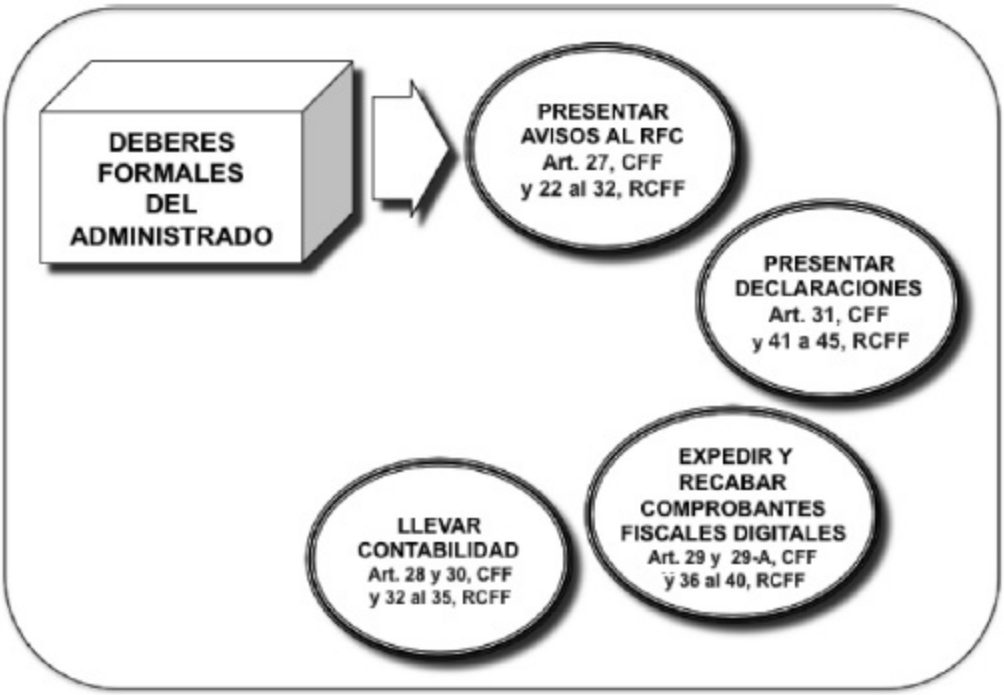
e) De $1,430.00 a $4,560.00, en los demás documentos.

5.4.4.- Delito relacionado con la presentación de declaraciones

El artículo 109, CFF, establece las siguientes conductas u omisiones consideradas como tales:

> **Artículo 109.-** Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:
>
> **I.** Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.
>
> . . .
>
> **V.** Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

En forma esquemática, los deberes formales del contribuyente quedarían representados de la forma siguiente:


DEBERES FORMALES DEL ADMINISTRADO
PRESENTAR AVISOS AL RFC
Art. 27, CFF
y 22 al 32, RCFF
PRESENTAR DECLARACIONES
Art. 31, CFF
y 41 a 45, RCFF
EXPEDIR Y RECABAR COMPROBANTES FISCALES DIGITALES
Art. 29 y 29-A, CFF
y 36 al 40, RCFF
LLEVAR CONTABILIDAD
Art. 28 y 30, CFF
y 32 al 35, RCFF

5.5.- Otros deberes del contribuyente

5.5.1.- Información de las operaciones del contribuyente

Esta nueva carga fiscal para el contribuyente se contiene en el artículo 31-A, que se adicionó para el año 2014 al CFF y su texto es el siguiente:[144]

144 Como justificante de creación para este dispositivo se dijo: Con el objeto de que la administración tributaria ejerza sus funciones de manera efectiva y eficiente, es fundamental que cuente con información relevante de manera oportuna, por lo que, considerando la eliminación del requisito de presentar dictamen formulado por contador público, mediante el cual determinados contribuyentes proporcionaban a la autoridad fiscal información sobre distintos rubros, es necesario que la autoridad supla parte de dicha información a través de solicitudes que haga a los contribuyentes.Por lo anterior, se propone incluir el artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación, el cual se refiere a la información que deben presentar los contribuyentes en las formas oficiales que aprueben las autoridades fiscales en un plazo de treinta días posterior a que se hayan celebrado las operaciones en ellas señaladas. De no cumplir con esta obligación, además de las sanciones que correspondan por no llevar la contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación, se propone que dichos contribuyentes se incluyan entre aquellos que no pueden contratar adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con la Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como con la Procuraduría General de la República. En ese sentido se reforma el artículo 32- D del citado código tributario". Gaceta Parlamentaria Número 3857-C, Ob. Cit., pp-XC-XCI.

> **Artículo 31-A.** Los contribuyentes deberán presentar la información de las operaciones que se señalen en la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales, dentro de los treinta días siguientes a aquel en el que se celebraron.
>
> Cuando los contribuyentes presenten la información de forma incompleta o con errores, tendrán un plazo de treinta días contado a partir de la notificación de la autoridad, para complementar o corregir la información presentada.
>
> Se considerará incumplida la obligación fiscal señalada en el presente artículo, cuando los contribuyentes, una vez transcurrido el plazo señalado en el párrafo que antecede, no hayan presentado la información conducente o ésta se presente con errores.

Este precepto fue declarado inconstitucional por la Segunda Sala de la SCJN, en la Tesis: 2a. CXLIV/2016 (10a.) y para el efecto razonó:

> **INFORMACION DE OPERACIONES RELEVANTES. EL ARTICULO 31-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE PREVE LA OBLIGACION DE PRESENTARLA, VIOLA LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURIDICA.** El artículo citado establece que los contribuyentes deberán presentar la información de las operaciones que se señalen en la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales, dentro de los 30 días siguientes a aquel en que se celebraron. Ahora, si bien de su interpretación se advierte que prevé una cláusula habilitante a través de la cual el legislador facultó a la autoridad administrativa para emitir la forma oficial y las reglas a través de las cuales se señale la información

> relativa a las operaciones que efectúen los contribuyentes, lo cierto es que de su texto no se advierte algún parámetro que sirva de base para delimitar la actuación de la autoridad porque no contiene elemento alguno que permita definir, aunque sea de manera genérica, a qué tipo de información se refiere, ni mucho menos qué tipo de operaciones deberán reportarse, pues ni siquiera se establece si se refiere a información contable, a algún aspecto de operaciones relacionadas con enajenaciones, de ingresos, egresos, o incluso aquellas que excedan un monto determinado; aún más, no se refiere a la palabra "relevantes"; de ahí que el artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación, en la porción normativa indicada, viola los derechos a la legalidad y a la seguridad jurídica. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Epoca, Libro 38, Enero de 2017, Tomo I, pág. 797.

Los efectos de haberse declarado inconstitucional el artículo 31-A, CFF, consiste en "que éste deje de aplicarse en perjuicio del contribuyente y, como consecuencia, que no esté obligado a remitir en sus términos la información sobre operaciones a que se refiere hasta en tanto se reforme, en el entendido de que esto no implica que en caso de que la autoridad hacendaria, en ejercicio de sus facultades de comprobación, de verificación y vigilancia, le requiera algún tipo de datos, informes, documentos o análogos, esté autorizado a no proporcionarlos". (INFORMACION DE OPERACIONES RELEVANTES. EFECTO DE LA SENTENCIA QUE CONCEDE EL AMPARO CONTRA EL ARTICULO 31-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Tesis: 2a. CXLV/2016, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Epoca, Segunda Sala, Libro 38, Enero de 2017, Tomo I, pág. 797).

5.5.2.- Presentación de dictamen de estados financieros

Se refiere al documento que refleja el estudio de los estados financieros del contribuyente para efectos tributarios y es obligatoria su presentación, de acuerdo con el artículo 32-A, CFF.

El Ejecutivo Federal proponía eliminar la obligación de dictaminar estados

financieros, pero la Cámara de Diputados determinó "que no resulta conveniente la eliminación total de dictamen de los estados financieros que presentan los contribuyentes a través de contador público autorizado, ya que se estima necesario que dicha obligación se mantenga, de manera opcional, respecto de los sujetos que tengan ingresos gravables superiores a cien millones de pesos, así como adecuar el marco sancionatorio aplicable a los contadores públicos registrados".[145]

145 Gaceta Parlamentaria 3885-III, Ob.Cit., pág. LXXVII.

5.5.2.1.- Contribuyentes que pueden optar por su presentación

En términos del artículo 32-A, CFF, están obligados a presentarlo:

> **Artículo 32-A.** Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a $109,990,000.00, que el valor de su activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, sea superior a $86,892,100.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, podrán optar por dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado. No podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal.
>
> Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

> Los contribuyentes que hayan optado por presentar el dictamen de los estados financieros formulado por contador público registrado deberán presentarlo dentro de los plazos autorizados, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento de este Código y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el 15 de julio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.
>
> En el caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos a pagar, estas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.
>
> Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo, tendrán por cumplida la obligación de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal a que se refiere el artículo 32-H de este Código.

En nuestra opinión no existía soporte constitucional para exigir al contribuyente que cumpliera con este deber y sí, por el contrario, tal y como lo señalamos en nuestra obra "El Aspecto Fiscal de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos",[146] encontramos que esta exigencia contravenía el artículo 5o., CPEUM, al establecer trabajos obligatorios para el gobernado y lo que es más, constituía un trabajo obligatorio por el cual se tenían que cubrir honorarios al contador público autorizado para que le formularan el dictamen referido.[147]

5.5.3.- El Padrón de Importadores y de Importadores de Sectores Específicos

Es el instrumento de la SHCP, cuya obligación de registro se encuentra en la fracción IV del artículo 59, LAD y que tiene por objeto llevar un registro de las empresas que llevan a cabo importaciones al país.

El Padrón de Importadores de Sectores Específicos es únicamente exigible para aquellas empresas que importan mercancías de los sectores que establece el apartado A del Anexo 10, MISCEX18.[148]

146 Ob. Cit., pág. 121.
147 Examínese el Decreto publicado el 30 de marzo del 2012, DOF, que contenía la facilidad administrativa de no presentar el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, así como la Regla I.2.19.14, MISFIS2018.
148 Publicado el 27 de enero del 2017, DOF.

5.5.3.1. Procedimiento para la Inscripción

La regla 1.3.2, MISCEX18, establece que el trámite deberá "cumplir con lo dispuesto en la ficha de trámite 3/LA o en la 4/LA, según corresponda".

5.5.4.- El Padrón de Exportadores Sectorial

Al igual que el Padrón de importadores y el de Importadores de Sectores Específicos, la obligación se contiene en la fracción IV del artículo 59, LAD.

Este Padrón sólo es exigible para aquellas empresas que exportan mercancías de los sectores que establece el apartado B del Anexo 10, MISCEX18, y de acuerdo con la Regla 1.3.7., MISCEX18, "se deberá presentar en original con firma autógrafa el formato denominado 'Autorización de inscripción para el padrón de exportadores sectorial (Regla 1.3.7.)', y cumplir con los requisitos que se indican en el Apartado A del instructivo de trámite".

OBJETIVOS DEL CAPITULO:

Al final de la unidad de enseñanza, el lector de la obra:

1. Identificará cuántos y cuáles son las modalidades de los avisos al RFC.

2. Comprenderá el delito que se puede cometer relacionado con los avisos en el RCF.

3. Definirá el concepto de contabilidad para efectos fiscales.

4. Comprenderá el alcance de ingresar mensualmente la información electrónica de la contabilidad a la página del SAT.

5. Ubicará el delito que se puede cometer relacionado con la contabilidad.

6. Precisará cuáles son los requisitos de los comprobantes fiscales.

7. Comprenderá los efectos de los comprobantes con el público en general.

8. Identificará el delito que se puede cometer relacionado con los comprobantes fiscales.

9. Comprenderá los diferentes tipos de declaraciones que se deben presentar por los contribuyentes.

10. Analizará las razones del porqué se declaró inconstitucional el artículo 31-A, CFF.

11. Identificará el delito que se puede cometer relacionado con la presentación de las declaraciones.

12. Ubicará qué contribuyentes pueden tomar la opción de dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales.

13. Identificará las obligaciones específicas en materia de Comercio Exterior para los contribuyentes como es la inscripción en el Padrón de Importadores, en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos, así como en el Padrón de Exportadores Sectorial.

CAPITULO VI

EL DERECHO A LA INFORMATICA EN LAS OBLIGACIONES Y DEBERES DEL CONTRIBUYENTE Y EN LAS ACTUACIONES FISCALES

6.- *La informática en las operaciones con la administración tributaria.* ***6.1.-*** *La Firma electrónica avanzada (FIEL).* ***6.1.1.-*** *Principios rectores de la firma electrónica avanzada.* ***6.1.2.-*** *Algunos derechos o deberes fiscales que requieren el uso de la FIEL.* ***6.2.-*** *El certificado de la FIEL o certificado del sello digital para demostrar el vínculo entre el firmante y la FIEL.* ***6.2.1.-*** *La contraseña.* ***6.2.2.-*** *Vigencia de los certificados de la FIEL o de los sellos digitales.* ***6.2.3.-*** *Requisitos de validez de los certificados de firma electrónica avanzada.* ***6.2.4.-*** *Causales para dejar sin efectos los certificados.* ***6.3.-*** *Los documentos y sellos digitales.* ***6.3.1.-*** *Documentos digitales y electrónicos en materia aduanera.****6.4.-*** *El buzón tributario.* ***6.4.1.-*** *Su finalidad.* ***6.4.2.-*** *Procedimiento de consulta del buzón.* ***6.4.3.-*** *Efectos fiscales.* ***6.4.4.-*** *Entrada en vigor.*

6. La informática en las operaciones con la administración tributaria

Citando a Ríos Estavillo, el Derecho a la Informática es "el conjunto de normas jurídicas, que regulan la creación, desarrollo, uso, aplicación de la informática o los problemas que se derivan de la misma en las que exista algún bien que es o debe ser tutelado jurídicamente por las propias normas".[149] Y los preceptos contenidos en el Capítulo II, denominado "De los Medios Electrónicos", del Título primero del CFF, pertenecen a este ámbito, toda vez que los instrumentos informáticos y su uso y aplicación deben estar jurídicamente tutelados para otorgar seguridad a los usuarios, que puede ser el contribuyente o la autoridad fiscal o terceros.

6.1. La Firma electrónica avanzada (FIEL).[150]

El acceso para el cumplimiento de algunos deberes tributarios o para el ejercicio de algún derecho o para ser notificado de las actuaciones administrativas de la autoridad fiscal inicia con el uso de la FIEL. Tenemos que acudir supletoriamente a la Ley de la Firma Electrónica Avanzada (LFIEL),[151] que en su artículo 2o., Fracción XIII, de aplicación supletoria, la define como "el conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior de éstos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa".[152]

149 Derecho e Informática. Instituto de Investigaciones Jurídicas. página 73. Recuperado en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/147/6.pdf.

150 Como exposición de motivos para su reforma en el 2014, el Ejecutivo Federal argumentó: Se propone modificar el artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación, con el objeto de que la autoridad fiscal establezca, mediante reglas de carácter general, supuestos para que una persona física pueda tramitar su firma electrónica avanzada a través de un apoderado o representante legal, cuando sea materialmente imposible la actuación directa de los contribuyentes interesados, como es el caso de los incapaces y menores de edad; los mexicanos que residen en el extranjero; las personas que han sido declaradas desaparecidas o ausentes judicialmente; los condenados a penas privativas de libertad, o personas enfermas que se encuentren hospitalizadas, entre otros. Lo anterior, toda vez que la disposición vigente no permite la representación para que una persona física tramite dicha firma, lo que ha impedido a muchas de ellas, imposibilitadas por diversos motivos, efectuar el trámite en mención, lo que genera que no cumplan con sus obligaciones fiscales, por ejemplo la expedición de comprobantes fiscales en donde se requiere contar con sello digital vinculado con la firma electrónica avanzada. Por ello, se considera necesario establecer en la legislación la excepción a la prohibición expresa de que exista la representación de personas físicas en el trámite del certificado de firma electrónica avanzada". Gaceta Parlamentaria Núm. 3857-C, Ob. Cit., pág. LXXXI.

151 Se publicó el 11 de enero del 2012, DOF y entró en vigor 120 días después de su publicación, conforme al artículo Primero Transitorio del decreto de creación.

152 Sobre la FIEL, el SAT explica que "Durante el proceso para la obtención de la Fiel, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), recaba datos biométricos (de identidad), con la finalidad de garantizar el vínculo entre un certificado y su titular". Preguntas frecuentes Fiel. Recuperado en: ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/fiel/Preguntas_frecuentes_Fiel.pdf

Precisamente, por no estar contemplada una definición de la FIEL en el CFF, se reputó de inconstitucional, sin embargo, sin sustento legal alguno, (ya que no existía concepto legal en 2007), la Segunda Sala de la SCJN para justificar su legalidad se basó en la finalidad que persigue ésta para considerarla apegada a derecho y para ello razonó:

> **FIRMA ELECTRONICA AVANZADA. EL HECHO DE QUE EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION NO ESTABLEZCA SU DEFINICION NO VIOLA LA GARANTIA DE LEGALIDAD.** El artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación establece que cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, estos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos previstos en el propio precepto, y que para esos efectos deberá contarse con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una "firma electrónica avanzada", expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de personas morales y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas, mediante el cumplimiento de ciertos requisitos, entre ellos, el de la comparecencia del interesado o de su apoderado o representante legal en caso de personas morales, con la finalidad de acreditar su identidad. De lo anterior se concluye que no se viola la garantía de legalidad contenida

en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por el hecho de que el Código Fiscal de la Federación no establezca una definición particular de lo que debe entenderse por "firma electrónica avanzada", pues del indicado numeral 17-D se advierte el propósito perseguido con ésta, el cual, además de identificar al emisor de un mensaje como su autor legítimo, como si se tratara de una firma autógrafa, garantiza la integridad del documento produciendo los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio; lo anterior, en razón de que la firma electrónica avanzada está vinculada a un certificado expedido por una autoridad, en este caso, por el Servicio de Administración Tributaria, en el que constan los datos del registro respectivo. [TA]; 9a. Epoca; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXVI, agosto de 2007; pág. 638.

Vinculado al tema de constitucionalidad en la FIEL, véase también:

FIRMA ELECTRONICA AVANZADA. EL ARTICULO 19-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LA PREVE COMO MEDIO PARA QUE LAS PERSONAS MORALES CUMPLAN CON SUS OBLIGACIONES FISCALES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EXACTA APLICACION DE LA LEY PENAL. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de exacta aplicación de la ley penal está dirigido a prohibir la imposición de penas que no estén establecidas por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate. Por otra parte, el artículo 19-A del Código Fiscal de la Federación, establece la forma en que las personas morales deben cumplir con sus obligaciones fiscales, ya sea a través de su firma electrónica avanzada, o bien, la de su representante legal, así como las cuestiones atinentes a la tramitación de los datos de creación de la firma. En ese sentido, dicho precepto, al no establecer una conducta de acción u omisión típica y antijurídica sancionada con pena de prisión y/o una multa, no puede analizarse a la luz del principio de exacta aplicación de la ley penal contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, por ende, no lo viola. Tesis: 1a. CXXVI/2011, S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Primera Sala Tomo XXXIV, julio de 2011, pág. 293.

Sobre la exigencia de contar con la FIEL y la forma de su creación, el artículo 17-D, CFF, señala:

> En los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.
>
> Los datos de creación de firmas electrónicas avanzadas podrán ser tramitados por los contribuyentes ante el Servicio de Administración Tributaria o cualquier prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México.

La obligación de contar con la FIEL, a través de un certificado, para los contribuyentes que deban presentar declaraciones periódicas o a expedir comprobantes fiscales, la establece el artículo 27, primer párrafo, CFF.

6.1.1.- Principios rectores de la firma electrónica avanzada

De acuerdo con el artículo 8o., LFIEL, serían los siguientes:

> **Artículo 8o.-** Para efectos del artículo 7o. de esta Ley, la firma electrónica avanzada deberá cumplir con los principios rectores siguientes:
>
> **I.** Equivalencia Funcional: Consiste en que la firma electrónica avanzada en un documento electrónico o en su caso, en un mensaje de datos, satisface el requisito de firma del mismo modo que la firma autógrafa en los documentos impresos;
>
> **II.** Autenticidad: Consiste en que la firma electrónica avanzada en un documento electrónico o, en su caso, en un mensaje de datos, permite dar certeza de que el mismo ha sido emitido por el firmante de manera tal que su contenido le es atribuible al igual que las consecuencias jurídicas que de él deriven;

III. Integridad: Consiste en que la firma electrónica avanzada en un documento electrónico o, en su caso, en un mensaje de datos, permite dar certeza de que éste ha permanecido completo e inalterado desde su firma, con independencia de los cambios que hubiere podido sufrir el medio que lo contiene como resultado del proceso de comunicación, archivo o presentación;

IV. Neutralidad Tecnológica: Consiste en que la tecnología utilizada para la emisión de certificados digitales y para la prestación de los servicios relacionados con la firma electrónica avanzada será aplicada de modo tal que no excluya, restrinja o favorezca alguna tecnología en particular;

V. No Repudio: Consiste en que la firma electrónica avanzada contenida en documentos electrónicos garantiza la autoría e integridad del documento y que dicha firma corresponde exclusivamente al firmante, y

VI. Confidencialidad: Consiste en que la firma electrónica avanzada en un documento electrónico o, en su caso, en un mensaje de datos, garantiza que sólo pueda ser cifrado por el firmante y el receptor.

6.1.2.- Algunos derechos o deberes fiscales que requieren el uso de la FIEL

A.- Para la presentación de las promociones ante la autoridad fiscal, que regula el artículo 18, CFF (tratándose de personas morales, se norma en el artículo 19-A, CFF).

En relación con esta cuestión, analícese la tesis:

FIRMA ELECTRONICA AVANZADA. EL ARTICULO 19-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LA PREVE COMO MEDIO PARA QUE LAS PERSONAS MORALES CUMPLAN CON SUS OBLIGACIONES FISCALES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EXACTA APLICACION DE LA LEY PENAL. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de exacta aplicación de la ley penal está

dirigido a prohibir la imposición de penas que no estén establecidas por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate. Por otra parte, el artículo 13-A del Código Fiscal de la Federación, establece la forma en que las personas morales deben cumplir con sus obligaciones fiscales, ya sea a través de su firma electrónica avanzada, o bien, la de su representante legal, así como las cuestiones atinentes a la tramitación de los datos de creación de la firma. En ese sentido, dicho precepto, al no establecer una conducta de acción u omisión típica y antijurídica sancionada con pena de prisión y/o una multa, no puede analizarse a la luz del principio de exacta aplicación de la ley penal contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, por ende, no lo viola. [TA]; 9a. Epoca; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXIV, julio de 2011; pág. 293.

B.- Para presentar solicitudes de devolución de cantidades que rebasen de $14,140.00 (artículo 22-C, CFF).

C.- Para la expedición y para recabar comprobantes fiscales (artículo 29, CFF).

D.- Obligación de conservar documentos con FIEL o sello digital (artículo 30, CFF).

E.- Para la presentación de solicitudes ante el RFC o de declaraciones, avisos o informes, mediante documento digital con FIEL (artículo 31, CFF).

F.- En la emisión de resoluciones administrativas, por documento digital con FIEL del funcionario competente (artículo 38, fracción V, CFF).

G.- Al acusar recibo de la notificación electrónica, a través del documento digital con FIEL (artículo 134, fracción I, CFF).

H.- En el caso de que se ofrezca fianza para garantizar el interés fiscal, a través de una póliza en documento digital, deberá contener la FIEL (artículo 141, fracción III, CFF).

I.- Para ofrecer posturas en el procedimiento de remate, a través de documento digital con FIEL (artículo 181, CFF).

Destacamos que en criterio de la Sala Regional del Noroeste III del TFJA, cuando no se cita correctamente la FIEL, no se equipara a error

mecanográfico y para ello razona:

> **FIRMA ELECTRONICA AVANZADA.- CITARLA INCORRECTAMENTE NO SE EQUIPARA A ERROR MECANOGRAFICO.-** La firma electrónica anotada en un pedimento de importación, trasciende en el ámbito jurídico, puesto que con ello se trasmite al sistema electrónico un dato de identidad y voluntad del agente aduanal, mandatario autorizado o apoderado aduanal que tramita el mismo, en virtud de que el artículo 38, párrafo segundo de la Ley Aduanera señala expresamente que el empleo de la firma electrónica que corresponda a cada uno de los agentes aduanales, mandatarios autorizados y apoderados aduanales, equivaldrá a la firma autógrafa de éstos, luego entonces es un dato del que se desprende la identidad y voluntad del sujeto signante del documento, tal y como sucede con la firma autógrafa del mismo. Por lo tanto, si no se asentó correctamente la firma electrónica, dicho error resulta tan relevante como el hecho hipotético de que la firma autógrafa que ostenta el pedimento de importación no fuese de la persona que lo tramitó y en ese sentido no puede considerarse como un simple error mecanográfico. (19) 5a. época, Publicación: núm. 45. septiembre 2004. pág. 292.

6.2.- El certificado de la FIEL o certificado del sello digital para demostrar el vínculo entre el firmante y la FIEL

Su regulación se encuentra en el artículo 17-D, CFF, que señala: “se deberá contar con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada, expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de personas morales y de los sellos digitales previstos en el artículo 29 de este Código, y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se

trate de personas físicas. El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación la denominación de los prestadores de los servicios mencionados que autorice y, en su caso, la revocación correspondiente".

Destacamos que el Anexo 1-A de la MISFIS2018,[153] contiene, entre otros, los instructivos de trámite siguientes: 107/CFF, Solicitud de revocación de los Certificados; 108/CFF, Solicitud del Certificado de sello digital; 109/CFF, Verificación de la autenticidad de los acuses de recibo con sello digital.

153 Publicado el 7 de enero de 2014, DOF.

6.2.1.- La contraseña

La Regla 2.2.1., MISFIS2018, norma las funciones de la contraseña como parte de la FIEL y para ello indica: "Para los efectos del artículo 17-D del CFF, la Contraseña se considera una firma electrónica que funciona como mecanismo de acceso en los servicios electrónicos que brinda el SAT a través de su portal, conformada por la clave en el RFC del contribuyente, así como por una contraseña que él mismo elige, la cual podrá cambiarse a través de las opciones que el SAT disponga para tales efectos en el referido portal. La Contraseña sustituye la firma autógrafa y produce los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos correspondientes, teniendo igual valor probatorio".

6.2.2.- Vigencia de los certificados de la FIEL o de los sellos digitales

El artículo 17-D, CFF, establece que "Para los efectos fiscales, los certificados tendrán una vigencia máxima de cuatro años, contados a partir de la fecha en que se hayan expedido. Antes de que concluya el periodo de vigencia de un certificado, su titular podrá solicitar uno nuevo. En el supuesto mencionado el Servicio de Administración Tributaria podrá, mediante reglas de carácter general, relevar a los titulares del certificado de la comparecencia personal ante dicho órgano para acreditar su identidad y, en el caso de las

personas morales, la representación legal correspondiente, cuando los contribuyentes cumplan con los requisitos que se establezcan en las propias reglas. Si dicho órgano no emite las reglas de carácter general, se estará a lo dispuesto en los párrafos sexto y séptimo de este artículo."

Por su parte, la Regla 2.2.3., MISFIS2018, establece que los certificados emitidos por el SAT deberán contener los requisitos siguientes:[154]

> **2.2.3.** Para los efectos del artículo 17-G del CFF los certificados que emita el SAT, además de los datos y requisitos señalados en el mismo deberán contener los siguientes:
>
> **I.** El código de identificación único del certificado deberá contener los datos del emisor y su número de serie.
>
> **II.** Periodo de validez del certificado.
>
> La estructura de datos del certificado digital, los algoritmos utilizados para la e.firma y el tamaño de las claves privada y pública, deberán corresponder a los estándares que se establecen en el rubro III.A., del Anexo 20.
>
> Tratándose de personas físicas el CSD para la expedición de CFDI, podrá ser sustituido por el certificado de su e.firma, en términos de la regla 2.2.8.
>
> CFF 17-G. RMF 2018 2.2.8.

6.2.3.- Requisitos de validez de los certificados de firma electrónica avanzada

Conforme al artículo 17-G, CFF, deberá cumplir los requisitos siguientes:[155]

154 Consúltese el artículo 17, LFIEL, respecto de otros requisitos del certificado digital.
155 El artículo 19, LFIEL, establece otros supuestos para anular o revocar el certificado digital.

> **Artículo 17-G.-** Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria para ser considerados válidos deberán contener los datos siguientes:

I. La mención de que se expiden como tales. Tratándose de certificados de sellos digitales, se deberán especificar las limitantes que tengan para su uso.

II. El código de identificación único del certificado.

III. La mención de que fue emitido por el Servicio de Administración Tributaria y una dirección electrónica.

IV. Nombre del titular del certificado y su clave del registro federal de contribuyentes.

V. Periodo de vigencia del certificado, especificando el día de inicio de su vigencia y la fecha de su terminación.

VI. La mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica avanzada contenida en el certificado.

VII. La clave pública del titular del certificado.

Cuando se trate de certificados emitidos por prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México, que amparen datos de creación de firmas electrónicas que se utilicen para los efectos fiscales, dichos certificados deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones anteriores, con excepción del señalado en la fracción III. En sustitución del requisito contenido en dicha fracción, el certificado deberá contener la identificación del prestador de servicios de certificación y su dirección electrónica, así como los requisitos que para su control establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

6.2.4.- Causales para dejar sin efectos los certificados

El artículo 17-H, CFF,[156] determina como causales que:

156 El justificante para modificar este artículo 17-H, según el Jefe del Ejecutivo Federal, fue el siguiente: "se propone la modificación del artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, con el fin de dejar sin efectos los certificados de sellos o firmas digitales, y de esa forma evitar la emisión de comprobantes fiscales, por parte de los contribuyentes que hayan incurrido en alguna de las conductas señaladas. Asimismo, considerando la necesidad de los contribuyentes de seguir realizando sus actividades económicas y, por ende, contar con el certificado de sello o firma digital, se propone un procedimiento sumamente ágil, en el cual el contribuyente realizará la aclaración correspondiente ante la autoridad fiscal en la que demuestre que dejó de encontrarse en los supuestos por los que fue sancionado, e inmediatamente se le generará un nuevo certificado para que esté en posibilidad de continuar con la emisión de comprobantes fiscales, lo que prácticamente significa restablecer su situación". Iniciativas de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación. Gaceta Parlamentaria 3857-C, Ob.Cit., pp.LXXXI-LXXXII.

I. Lo solicite el firmante.

II. Lo ordene una resolución judicial o administrativa.

III. Fallezca la persona física titular del certificado. En este caso la revocación deberá solicitarse por un tercero legalmente autorizado, quien deberá acompañar el acta de defunción correspondiente.

IV. Se disuelvan, liquiden o extingan las sociedades, asociaciones y demás personas morales. En este caso, serán los liquidadores quienes presenten la solicitud correspondiente.

V. La sociedad escindente o la sociedad fusionada desaparezca con motivo de la escisión o fusión, respectivamente. En el primer caso, la cancelación la podrá solicitar cualquiera de las sociedades escindidas; en el segundo, la sociedad que subsista.

VI. Transcurra el plazo de vigencia del certificado.

VII. Se pierda o inutilice por daños, el medio electrónico en el que se contengan los certificados.

VIII. Se compruebe que al momento de su expedición, el certificado no cumplió los requisitos legales, situación que no afectará los derechos de terceros de buena fe.

IX. Cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos de creación de firma electrónica avanzada del Servicio de Administración Tributaria.

X. Las autoridades fiscales:

a) Detecten que los contribuyentes, en un mismo ejercicio fiscal y

estando obligados a ello, omitan la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas, previo requerimiento de la autoridad para su cumplimiento.

b) Durante el procedimiento administrativo de ejecución no localicen al contribuyente o éste desaparezca.

c) En el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente no puede ser localizado; éste desaparezca durante el procedimiento, o bien se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

d) Aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 de este ordenamiento, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado.

En complemento a lo anterior, la Regla 2.2.4., MISFIS2018, precisa el "Procedimiento para dejar sin efectos el CSD de los contribuyentes, restringir el uso del certificado de e.firma o el mecanismo que utilizan las personas físicas para efectos de la expedición de CFDI y procedimiento para desvirtuar o subsanar las irregularidades detectadas", mientras que el Anexo 1-A de la MISFIS2018, contiene el instructivo de trámite, 47/CFF, que norma el "Aclaración para subsanar las irregularidades detectadas o desvirtuar la causa por la que se dejó sin efectos su Certificado de sello digital, se restringió el uso de su Certificado de e.firma o el mecanismo que utiliza para efectos de la expedición de CFDI".

6.3.- Los documentos y sellos digitales

De acuerdo con el párrafo cuarto del artículo 17-D, CFF, se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

Mientras que el artículo 17-E, CFF, establece que "Cuando los contribuyentes remitan un documento digital a las autoridades fiscales, recibirán el acuse de recibo que contenga el sello digital. El sello digital es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y estará sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada. En este caso, el sello digital identificará a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignen en el acuse de recibo mencionado. El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios para que los contribuyentes puedan verificar la autenticidad de los acuses de recibo con sello digital".

6.3.1.- Documentos digitales y electrónicos en materia aduanera

De acuerdo con las fracciones XIII, XIV, XVI y XVII, el artículo 2o., LAD, en las operaciones aduaneras se establecen los siguientes:

> **XIII.** Documento electrónico, todo mensaje que contiene información escrita en datos generada, transmitida, comunicada, presentada, recibida, archivada o almacenada por medios electrónicos o cualquier otro medio tecnológico.
>
> **XIV.** Documento digital, todo mensaje que contiene información por reproducción electrónica de documentos escritos o impresos, transmitida, comunicada, presentada, recibida, archivada o almacenada, por medios electrónicos o cualquier otro medio tecnológico.
>
> **XVI.** Pedimento, la declaración en documento electrónico, generada y transmitida respecto del cumplimiento de los ordenamientos que gravan y regulan la entrada o salida de mercancías del territorio nacional, en la que se contiene la información relativa a las mercancías, el tráfico y régimen aduanero al que se destinan, y los demás datos exigidos para cumplir con las formalidades de su entrada o salida del territorio nacional, así como la exigida conforme a las disposiciones aplicables.
>
> **XVII.** Aviso consolidado, la declaración en documento electrónico,

generada y transmitida respecto del cumplimiento de los ordenamientos que gravan y regulan la entrada o salida de mercancías del territorio nacional, en la que se contiene información relativa a las operaciones que se consolidan en un pedimento, en la forma y con la información requerida por el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas.

6.4.- El buzón tributario

Según la exposición de motivos del Ejecutivo Federal para su creación, consiste en:[157]

157 Gaceta Parlamentaria, núm. 3857-C, Ob. Cit., pág. LXXXIII.

Un sistema de comunicación electrónico denominado buzón tributario, sin costo para los contribuyentes y de fácil acceso, que permitirá la comunicación entre éstos y las autoridades fiscales. En dicho sistema se notificarán al contribuyente diversos documentos y actos administrativos; asimismo, le permitirá presentar promociones, solicitudes, avisos, o dar cumplimiento a requerimientos de la autoridad, por medio de documentos electrónicos o digitalizados, e incluso para realizar consultas sobre su situación fiscal y recurrir actos de autoridad, lo cual facilitará el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y redundará en beneficio del contribuyente.

Para ingresar al buzón tributario se prevé que los contribuyentes utilicen su firma electrónica avanzada, con lo cual se garantizará la inalterabilidad, autoría, autenticidad y seguridad de todos los documentos, promociones y actuaciones que se ingresen al sistema, además de que no requerirán realizar trámite alguno, toda vez que ya cuentan con la referida firma electrónica.

A efecto de lograr los objetivos del uso del buzón tributario, se propone establecer como obligación expresa de los contribuyentes ingresar a dicho buzón para notificarse de los actos y trámites de la autoridad. El sistema generará un acuse de recibo que señalará fecha y hora de recepción de las promociones y documentos, lo que dará seguridad jurídica a los particulares en todas sus actuaciones.

No pasa desapercibido que al tratarse de medios electrónicos puedan existir

fallas en los mismos, por lo que el Servicio de Administración Tributaria, establecerá mecanismos alternos de comunicación, mediante reglas de carácter general, ante eventuales fallas temporales en el buzón tributario, asegurando siempre los derechos de los contribuyentes.

6.4.1.- Su finalidad

De acuerdo con el artículo 17-K, CFF, tiene como objetivo establecer "un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria", con las personas físicas y morales inscritas en el RFC, a través del cual:

> **I.** La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.
>
> **II.** Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

En el punto 6.4.3., de este Capítulo se detallan cada uno de estos actos a notificar por la autoridad fiscal y la posibilidad para presentar promociones, solicitudes o avisos por el contribuyente.

6.4.2.- Procedimiento de consulta del buzón

Según lo previene la parte final del artículo 17-K, CFF, las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquel en que reciban un aviso electrónico enviado por el SAT, "mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste".

6.4.3.- Efectos fiscales

1. Permite el envío de las promociones fiscales (artículo 18, CFF).

2. Posibilita el requerimiento relativo a las solicitudes de devoluciones (artículo 22, parte final, CFF).

3. Se dará a conocer el trámite de los avisos relativos al rechazo de cambio de domicilio (artículo 27, CFF).

4. Autoriza notificar la resolución administrativa (artículos 38 y 134, fracción I, CFF).

5. Se notificará el aseguramiento de los bienes o de la negociación (artículo 40-A, fracción V, CFF).

6. Se podrá proporcionar documentación requerida a través de la revisión de escritorio (artículo 42, fracción II, CFF).

7. Permite notificar la resolución determinante de créditos fiscales (artículo 50, CFF).

8. Posibilita notificar la resolución proveniente de la revisión electrónica, así como presentar documentos digitales en este procedimiento (artículo 53-B, CFF).

9. Notificar Inexistencia de los operaciones amparadas en comprobantes (artículo 69-B, CFF).

10. Establece como delito, la acción de modificar, alterar o destruir la información contenida en el buzón tributario para obtener un beneficio propio o para terceras personas (artículo 110, fracción IV, CFF).

11. Norma la presentación del recurso administrativo (artículo 121, CFF).

12. Establece la notificación del embargo precautorio realizado (artículo 145, CFF).

13. Posibilita la notificación del embargo llevado a cabo en el PAE (artículo 152, CFF).

14. Regula la notificación del avalúo de los bienes embargados en el PAE, así

como a los acreedores del deudor (artículo 175 y 177, CFF).

15. Norma la notificación de la causación del abandono de los bienes (artículo 196-A, CFF).

6.6.4.- Entrada en vigor

Conforme al artículo 2o. transitorio, fracción VII, del decreto de reformas al CFF, publicado el 9 de diciembre de 2013, DOF, se regularía de la forma siguiente:

> **VII.** Lo dispuesto en el artículo 17-K, fracción I de este Código, entrará en vigor únicamente para las personas morales, a partir del 30 de junio de 2014; para las personas físicas, a partir del 1 de enero de 2015.
>
> En tanto entre en vigor lo dispuesto en el artículo 17-K, fracción I, las notificaciones que deban hacerse vía buzón tributario deberán realizarse en términos del artículo 134 de este Código.

OBJETIVOS DEL CAPITULO:

Al final de la unidad de enseñanza, el lector de la obra:

1. Comprenderá qué es la firma electrónica avanzada (FIEL).

2. Identificará cuáles son los Principios rectores de la FIEL.

3. Comprenderá los deberes fiscales del contribuyente que requieren el uso de la FIEL.

4. Establecerá los derechos del contribuyente que se ejercitan a través la FIEL.

5. Conocerá qué es el certificado de la FIEL o certificado del sello digital y qué función tiene.

6. Precisará la vigencia de los certificados de la FIEL o de los sellos digitales.

7. Definirá la función del sello digital.

8. Comprenderá los efectos y funciones del buzón tributario.

9. Identificará la exposición de motivos para la creación del buzón tributario.

CAPITULO VII

LAS FACULTADES DE FISCALIZACION DE LA AUTORIDAD FISCAL

*7.- Los actos de fiscalización de la autoridad. **7.1.-** La visita domiciliaria. **7.1.1.-** La orden de visita. **7.1.2.-** Requisitos constitucionales y legales de la orden. **7.1.3.-** Procedimiento para llevar a cabo la visita domiciliaria genérica. **7.1.4.-** Reglas adicionales que se deben cumplir para llevar a cabo la visita domiciliaria genérica. **7.1.5.-** La reposición del procedimiento de la visita domiciliaria. **7.2.-** La visita domiciliaria para revisar situaciones específicas. **7.2.1.-** Tipos de visitas domiciliarias. **7.2.2.-** El procedimiento de revisión de la visita domiciliaria específica. **7.2.3.-** Comparativo del procedimiento de la visita domiciliaria específica y la genérica. **7.2.4.-** La facultad para la toma de muestras en una visita domiciliaria genérica o específica. **7.3.-** La revisión de escritorio. **7.3.1.-** El oficio de observaciones. **7.4.-** Obligación de la autoridad fiscalizadora de informar al contribuyente o a su representante legal y a los órganos de dirección, de las incidencias encontradas en la auditoría. **7.5.-** Plazos para concluir la visita domiciliaria genérica (artículos 44 y 46, CFF) y la revisión de escritorio (artículo 48, CFF). **7.6.-** Supuestos para suspender el plazo de conclusión de la visita domiciliaria genérica (artículos 44 y 46, CFF) y la revisión de escritorio (artículo 48, CFF). **7.7.-** El derecho a la no autoincriminación en los actos de fiscalización y el criterio de la SCJN. **7.8.-** Revisión electrónica. **7.9.-** La revisión de dictamen de estados financieros. **7.9.1.-** Procedimiento para llevarla a cabo. **7.10.-** Plazo para determinar en cantidad líquida las obligaciones encontradas con motivo del ejercicio de las facultades de fiscalización. **7.11.-** La fiscalización coordinada de las contribuciones federales de acuerdo con los Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal (CCAFF). **7.11.1.-** Los impuestos federales y actos que se autorizan a fiscalizar. **7.11.2.-** Actos de fiscalización autorizados para*

ejercer sobre contribuciones federales y contribuyentes que se excluyen de los actos de comprobación de las entidades federativas. ***7.11.3.-*** *Contribuyentes excluidos de la fiscalización que realicen las entidades federativas.* ***7.11.4.-*** *Incentivos económicos que se otorgan a las entidades federativas por los actos de fiscalización realizados.*

7.- Los actos de fiscalización de la autoridad

En este capítulo, analizaremos la visita domiciliaria y las diferentes modalidades de la visita domiciliaria específica, la revisión de escritorio, la revisión electrónica y la revisión de dictámenes de estados financieros.

7.1.- La visita domiciliaria

7.1.1.- La orden de visita

Es el documento donde consta el acto administrativo emanado de una autoridad fiscal, tendiente a verificar en el domicilio del contribuyente, el cumplimiento de las disposiciones fiscales (arts. 16, CPEUM, y 42, fracción III, CFF y 155, LAD).

7.1.2. Requisitos constitucionales y legales de la orden

De conformidad con los artículos 16, CPEUM; 38 y 43, CFF, los presupuestos que debe cubrir ésta consisten en:

A. Constar por escrito.

B. Ser emitida por autoridad competente.

C. Fundar y motivar el mandamiento.

D. Señalar la autoridad que lo emite.

E. Expresar el objeto o propósito de la orden.

F. Ostentar la firma del funcionario competente.

G. Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita o los datos necesarios para su identificación.

H. El lugar o lugares donde deba practicarse la visita.

I. El nombre o nombres de la persona o personas que deban efectuar la visita.

Destacamos que para la Segunda Sala de la SCJN, no es necesario que en la Orden de visita se funde en el artículo 13, LFEDECON y para ello señala en la Jurisprudencia 23/2009:

> La obligación de las autoridades fiscales, al ejercer sus facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, de informar al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, el derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer tal prerrogativa, prevista en el artículo 13 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, debe interpretarse en concordancia con el artículo 2o., fracción XII, de la ley citada, en el sentido de que se tendrá por informado al contribuyente cuando se le entregue la Carta de los Derechos del Contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda. Ello es así, porque ambos preceptos están referidos al ejercicio de las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales por parte de las autoridades en la materia, razón por la que la entrega de la mencionada carta en el primer acto que implique el inicio de esas facultades es suficiente para tener por satisfecho el deber de informar al contribuyente sobre el mencionado derecho, siendo innecesario, además, que al momento de notificársele la orden de visita o en el acta parcial de inicio, la autoridad le dé a conocer el mencionado derecho expresamente mediante una redacción específica. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. LA OBLIGACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES, EN EJERCICIO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACION, DE INFORMAR EL DERECHO QUE LE ASISTE A AQUEL DE CORREGIR SU SITUACION FISCAL Y LOS BENEFICIOS DERIVADOS DE SU EJERCICIO, A QUE ALUDE EL ARTICULO 13 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, SE CUMPLE CUANDO SE LE ENTREGA

LA CARTA DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE Y ASI SE ASIENTA EN LA ACTUACION CORRESPONDIENTE. Novena Epoca, S.J.F. y su Gaceta XXIX, marzo de 2009, pág. 447. Contradicción de tesis 203/2008-SS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Séptimo Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito.[158]

158 En alcance a dicha jurisprudencia, examínese también la tesis: VISITA DOMICILIARIA. LA SOLA OMISION DE CITAR EN LA ORDEN RELATIVA EL ARTICULO 53, SEGUNDO PARRAFO, INCISO A), DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION PARA QUE EL VISITADO PROPORCIONE "DE INMEDIATO" SU CONTABILIDAD, NO LA HACE ILEGAL. Primer Tribunal Colegiado En Materia Administrativa Del Segundo Circuito. [TA]; 10a. Epoca; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro IX, junio de 2012, Tomo 2; pág. 930.

Por otra parte, en materia de los requisitos de identificación de los visitadores, el SAT había emitido el criterio siguiente:

18/2012/CFF

Visita domiciliaria. Requisitos para la identificación del personal que la practica.

Para los efectos del artículo 44, fracción III del Código Fiscal de la Federación, tratándose de una visita domiciliaria, es necesario que en las actas se asienten todos los datos que otorguen plena seguridad al visitado, en el sentido de que la diligencia la realizan personas que efectivamente representan a las autoridades fiscales, por lo que en tales actas deberá plasmarse lo siguiente:

I. El número y la fecha de expedición de las credenciales o constancias de identificación, así como su vigencia;

II. Nombre, cargo y firma autógrafa del funcionario competente que la emite, así como el fundamento para su expedición;

III. Nombre completo de la persona que practica la visita domiciliaria, puesto y adscripción;

IV. El hecho de estar legalmente autorizado para practicar visitas domiciliarias, y

V. Que en el documento con el que se identifica el visitador, se observa la fotografía y la firma autógrafa de la persona que practica la visita domiciliaria.

7.1.3.- Procedimiento para llevar a cabo la visita domiciliaria genérica

Conforme al artículo 44, CFF, el referido acto de fiscalización deberá llevarse a cabo cumpliendo con lo siguiente:

I. La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.

II. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten, salvo que en el domicilio anterior se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, caso en el cual la visita se continuará en el domicilio anterior.

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

III. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda

la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos, si estos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

IV. Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.

7.1.4.- Reglas adicionales que se deben cumplir para llevar a cabo la visita domiciliaria genérica

En términos del artículo 46, CFF, el referido acto de fiscalización deberá llevarse a cabo cumpliendo con lo siguiente:

I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.

II. Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada

uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del Artículo 44 de este Código.

III. Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo.

IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar

por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

V. Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

VI. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

VII. Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

VIII. Cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento, a partir de la violación formal cometida.

Lo señalado en la fracción anterior, será sin perjuicio de la responsabilidad en que pueda incurrir el servidor público que motivó la violación.

7.1.5.- La reposición del procedimiento de la visita domiciliaria

Debe considerarse que de acuerdo con la fracción VIII del artículo 46, CFF, la autoridad fiscal podrá reponer de oficio, por una sola vez, el procedimiento de fiscalización en el caso que "de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal".

Relacionado con el tema, analícese la Jurisprudencia 131/2013 de la Segunda Sala de la SCJN que expresa:

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. SU REVOCACION POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL NO CONSTITUYE UNA RESOLUCION FAVORABLE PARA EFECTOS DE SU IMPUGNACION MEDIANTE EL JUICIO DE LESIVIDAD ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 36, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante juicio contencioso administrativo iniciado por

las autoridades fiscales. La resolución favorable a que se refiere dicho precepto legal, es el acto de autoridad emitido de manera concreta, particular o individual, precisando una situación jurídica favorable a un particular determinado, sin que con ella se den o se fijen criterios generales que pueden o no seguirse por la autoridad emisora o por sus inferiores jerárquicos, pues la mayoría de las veces obedece a una consulta jurídica sobre una situación real, concreta y presente realizada por el particular a la autoridad fiscal, que vincula a ésta y, por ende, no puede revocarla o modificarla por sí y ante sí, pues debe someter su validez al juicio contencioso administrativo ante el citado Tribunal; de ahí que la resolución que deja sin efectos la primera orden de visita domiciliaria no constituye una resolución favorable al particular, pues no crea una situación jurídica ni genera derechos a su favor, además de que no se trata de una determinación que resuelva su situación fiscal, por lo que es innecesario promover el juicio de lesividad antes de emitir una segunda orden de visita domiciliaria, si la primera se dejó sin efectos, sin decidir la situación jurídica fiscal del contribuyente. (10a.), S.J.F. y su Gaceta, Décima Epoca, Segunda Sala, Libro XXIV, septiembre de 2013, Tomo 2, pág. 1411.

CONTRADICCION DE TESIS 56/2013. Entre las sustentadas por el Tribunal Colegiado del Décimo Circuito, con residencia en Coatzacoalcos, Veracruz y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 22 de mayo de 2013. Cinco votos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Aurelio Damián Magaña.

Tesis de jurisprudencia 131/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 3 de julio de 2013.

7.2.- La visita domiciliaria para casos específicos

7.2.1.- Tipos de visitas domiciliarias

A. Para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en general.

B. Para verificar el cumplimiento de las disposiciones en materia de los impuestos al comercio exterior y de la legal estancia, tenencia o propiedad de las mercancías extranjeras.

C. Para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales.

D. Para verificar la presentación de solicitudes o avisos en materia del RFC.

E. Para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías.

F. Para verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente.

G. Para verificar que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico.

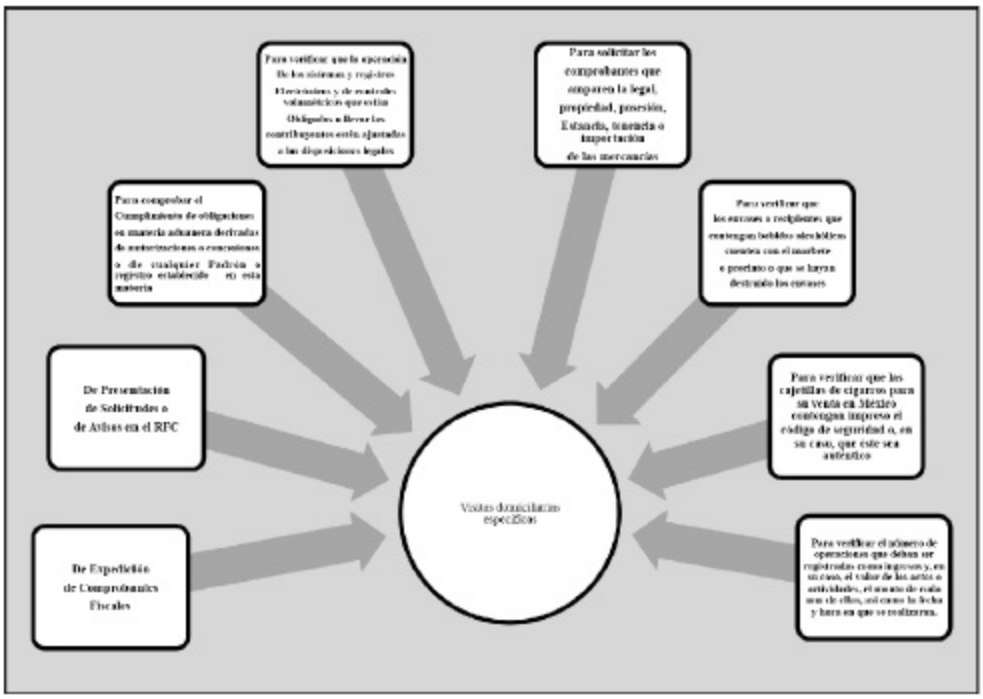
H. Para verificar la operación de las máquinas, sistemas, registros electrónicos y de controles volumétricos, que estén obligados a llevar conforme lo establecen las disposiciones fiscales.[159]

I. Para verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos y, en su caso, el valor de los actos o actividades, el monto de cada una de ellas, así como la fecha y hora en que se realizaron, durante el periodo de tiempo que dure la verificación.[160]

159 Se adiciona por reforma al artículo 42, fracción V, inciso b, CFF, por el DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley Aduanera, del Código Penal Federal y de la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos Cometidos en Materia de Hidrocarburos, Ob. Cit.

160 Se adiciona en la Fracción X, del artículo 42, CFF. Idem.

A continuación representamos las referidas facultades específicas de fiscalización:



7.2.2.- El procedimiento de revisión de la visita domiciliaria específica

De acuerdo con el artículo 49, CFF, el desarrollo del referido acto de fiscalización deberá realizarse de la manera siguiente:

I. Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías o en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones o de cualquier padrón o registro en materia aduanera.

II. Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

III. Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

IV. En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, en los términos de este Código y su reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

V. Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la visita domiciliaria.

VI. Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.

La resolución a que se refiere el párrafo anterior deberá emitirse en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir del vencimiento del plazo señalado en el párrafo que antecede.

7.2.3.- Comparativo del procedimiento de la visita domiciliaria específica y la genérica

En el siguiente esquema se resume la coincidencia y la diferencia entre la visita domiciliaria genérica y la visita domiciliaria específica:

	VISITA DOMICILIARIA GENERICA	VISITA DOMICILIARIA ESPECIFICA
Procedimiento a seguir en el inicio	Artículos 44, 45 y 46, CFF	Artículo 49, CFF
Notificación de la orden	Se requiere citatorio si el día de inicio no se encuentra el visitado o su Rpte. Legal. Art. 44, fracción II, CFF	No se requiere citatorio, cuando el día de inicio no se encuentre el visitado o su Rpte. Legal. Art.49, fracción II, CFF
Identificación de los visitadores y señalamiento de testigos	Se requiere ante el visitado y deben requerir el nombramiento de testigos. En caso de negativa, los visitadores los nombrará. Art. 44, fracción III, CFF	Se requiere ante el visitado. y deben requerir el nombramiento de testigos. En caso de negativa, los visitadores los nombrará. Art. 49, fracción III, CFF
Levantamiento de acta circunstanciada	Sería parcial de inicio. Art. 44, fracción III, CFF	Haría las veces de acta final. 49, fracción IV, CFF
Cierre del Acta	No se dice expresamente, pero aplicando supletoriamente las disposiciones, deberán firmarla el visitado o con quien se entienda, así como los testigos. Si hubiere negativa a la firma, deberá hacerse constar este hecho. Art. 46, fracción I y IV, CFF	Deberán firmarla el visitado o con quien se entienda, así como los testigos. Si hubiere negativa a la firma, deberá hacerse constar este hecho. Art. 49, fracción V, CFF

En relación con la notificación del citatorio entendido con un menor de edad, para dar a conocer una orden de visita domiciliaria, véase la Jurisprudencia140/2013, de la Segunda Sala de la SCJN, que determina:

> **VISITA DOMICILIARIA. ES VALIDA LA NOTIFICACION DEL CITATORIO PREVIO A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 46, FRACCION VI, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION PARA EL LEVANTAMIENTO DEL ACTA FINAL, ENTENDIDA CON UN MENOR DE EDAD MAYOR DE 16 AÑOS, SI PRESTA UN TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO PARA EL CONTRIBUYENTE VISITADO.** El citado precepto dispone que si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, y si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado. De ese precepto y de los diversos 38 y 134 a 137 del propio ordenamiento normativo, así como de la interpretación de este último, realizada por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 101/2007 (*), se colige que para la validez de una

diligencia de notificación entendida con un tercero, se requiere que éste se encuentre en el domicilio; que se trate de una persona que tenga un vínculo con el contribuyente; y que, en aras de respetar el derecho a la seguridad jurídica en beneficio de los particulares, se tenga cierta certeza de que el contribuyente será enterado de su contenido. Ahora, conforme al marco normativo que rige tanto en la legislación laboral como en la civil, se advierte que respecto de menores de edad mayores de 16 años, éstos pueden prestar libremente sus servicios, tienen la libre administración de sus bienes y, por ende, gozan de capacidad jurídica, lo que lleva a concluir que es válida la notificación del citatorio para el levantamiento del acta final de visita domiciliaria entendida con los menores de referencia que presten un trabajo personal subordinado para el contribuyente visitado, pues tal acto se realiza con persona capaz de garantizar que esa actuación se hará del conocimiento oportuno del interesado. (10a.), S.J.F. y su Gaceta, Décima Epoca, Segunda Sala, Libro XXV, octubre de 2013, Tomo 2, pág. 1290.

CONTRADICCION DE TESIS 218/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y Tercero en Materia Administrativa del Sexto Circuito. 10 de julio de 2013. Mayoría de tres votos. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Sergio A. Valls Hernández. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Tesis de jurisprudencia 140/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 14 de agosto de 2013.

Nota: Esta tesis es objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 438/2013, pendiente de resolverse por el Pleno.

Nota: (*) Publicada en el S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Tomo XXV, junio de 2007, pág. 286, con el rubro: “NOTIFICACION PERSONAL PRACTICADA EN TERMINOS DEL ARTICULO 137 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. EN EL ACTA RELATIVA EL NOTIFICADOR DEBE ASENTAR EN FORMA CIRCUNSTANCIADA, COMO SE CERCIORO DE LA AUSENCIA DEL INTERESADO O DE SU REPRESENTANTE, COMO PRESUPUESTO PARA QUE LA DILIGENCIA SE LLEVE A CABO POR CONDUCTO DE TERCERO.”

7.2.4.- La facultad para la toma de muestras en una visita domiciliaria genérica o específica

Por la adición del artículo 53-D, al CFF, se establece la facultad para la autoridad fiscal con el fin de que puedan tomar muestras o para el análisis, identificación o cuantificación de bienes o mercancías de difícil identificación o manejo y para el efecto se dispone que se llevará a cabo conforme al procedimiento siguiente:

I. Se realizará por triplicado, salvo que no sea posible por su naturaleza o volumen.

Todas las muestras deben ser idénticas, si existen variedades en los bienes o mercancías, se tomarán muestras de cada uno de ellos;

II. La autoridad fiscal asignará el número de registro que corresponda a las muestras obtenidas.

Cada uno de los recipientes que contengan las muestras obtenidas deberá contener el número de muestra asignado conforme a lo previsto en esta fracción, así como el nombre del bien o mercancía de que se trate.

Una muestra se utilizará para su análisis, otra quedará bajo custodia de la autoridad fiscal que haya participado en la diligencia de la toma de muestra y la tercera será entregada al contribuyente, su representante legal o la persona con quien se haya entendido dicha diligencia, y

III. La autoridad fiscal levantará acta de muestreo.

La autoridad fiscal notificará el resultado correspondiente al interesado antes del levantamiento de la última acta parcial o de la emisión de la resolución a que se refiere el artículo 42, fracción V, inciso b) de este Código, a fin de que éste pueda aportar pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga en el plazo establecido en los artículos 46, fracción IV, segundo párrafo o 49, fracción VI de este Código, según corresponda.

Los terceros que auxilien a las autoridades fiscales en los términos de este artículo, deberán cumplir los requisitos y apegar su actuación a lo establecido en las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

7.3.- La revisión de escritorio

Se denomina así al acto de fiscalización que se lleva a cabo por la autoridad fiscal, en términos del artículo 48, CFF, solicitando "de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria". El procedimiento para llevarla a cabo es como sigue:

I. La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del presente ordenamiento.

II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.

III. Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante

V. Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

7.3.1.- El oficio de observaciones

Este acto de fiscalización concluye con el levantamiento de un oficio de observaciones, –si las hubiere– y para ello, las fracciones IV y VI del artículo 48, CFF, disponen:

IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables

solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario, quien podrá ser notificado de conformidad con lo establecido en el artículo 134 de este Código.

VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

7.4.- Obligación de la autoridad fiscalizadora de informar al contribuyente o a su representante legal y a los órganos de dirección, de las incidencias encontradas en la

auditoría

Este deber se incorpora en los párrafos antepenúltimo a último del artículo 42, CFF y literalmente dispone:

> Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en las fracciones II, III y IX de este artículo y detecten hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado.
>
> Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, la autoridad emitirá la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, señalando en estas actuaciones la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto; previamente a ello, deberá levantarse un acta circunstanciada en la que se haga constar esta situación. En toda comunicación que se efectúe en términos del párrafo anterior, deberá indicárseles que pueden solicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ser asistidos de manera presencial cuando acudan a las oficinas de las autoridades fiscales.
>
> El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general, el procedimiento para informar al contribuyente el momento oportuno para acudir a sus oficinas y la forma en que éste puede ejercer su derecho a ser informado.

Por su parte la Regla 2.12.9., MISFIS2018, expresa que: “Para efectos del artículo 42, quinto y último párrafos del CFF, con el propósito de que los contribuyentes puedan optar por corregir su situación fiscal, las autoridades fiscales informarán, el lugar, fecha y hora, a efecto de darles a conocer los

hechos u omisiones detectados en el procedimiento de fiscalización, que pudieran implicar incumplimiento en el pago de contribuciones y en su caso, el derecho que tienen a promover una solicitud de acuerdo conclusivo".

7.5.- Plazos para concluir la visita domiciliaria genérica (artículos 44 y 46, CFF) y la revisión de escritorio (artículo 48, CFF)

Conforme al artículo 46-A, CFF, el plazo para concluir un acto de fiscalización, bien sea la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad es de 12 meses contados a partir de que se notifique el inicio de las facultades de comprobación. Este plazo tiene como supuestos de excepción cuando se trate de:

A. Contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquellos que consoliden para efectos fiscales de conformidad con el Título II, Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, el plazo será de dieciocho meses, contado a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

B. Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 76, fracción IX, 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años, contados a partir de la fecha en la que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

7.6.- Supuestos para suspender el plazo de conclusión de la visita domiciliaria genérica (artículos 44 y 46, CFF) y la revisión de escritorio (artículo 48, CFF)

Conforme al artículo 46-A, CFF, el plazo de los 12 meses para concluirlos, se podrá suspender en los casos siguientes:

I. Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.

II. Fallecimiento del contribuyente, en tanto se designe al representante legal de la sucesión.

III. Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.

IV. Cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, durante el periodo que transcurra entre el día del vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que conteste o atienda el requerimiento, sin que la suspensión pueda exceder de seis meses. En el caso de dos o más solicitudes de información, se sumarán los distintos periodos de suspensión y en ningún caso el periodo de suspensión podrá exceder de un año.

V. Tratándose de la fracción VIII del artículo anterior, el plazo se suspenderá a partir de que la autoridad informe al contribuyente la reposición del procedimiento.

Dicha suspensión no podrá exceder de un plazo de dos meses contados a

partir de que la autoridad notifique al contribuyente la reposición del procedimiento.

VI. Cuando la autoridad se vea impedida para continuar el ejercicio de sus facultades de comprobación por caso fortuito o fuerza mayor, hasta que la causa desaparezca, lo cual se deberá publicar en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Si durante el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Por lo que se refiere a la competencia de los auditores para ordenar la suspensión del plazo para concluirla, el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito determina:

VISITA DOMICILIARIA. LOS ARTICULOS 46 Y 46-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO FACULTAN A LOS VISITADORES DESIGNADOS POR LAS AUTORIDADES PARA DECRETAR LA SUSPENSION DEL PLAZO PARA CONCLUIRLA. Si bien es cierto que de conformidad con el artículo 45, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, es obligación del visitado, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal "... permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales...", también lo es que dicho precepto sólo faculta a los visitadores a obtener copia de la contabilidad en los diversos supuestos que la propia norma prevé, y verificar bienes, mercancías, documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento que tenga el contribuyente en los lugares visitados. En tanto que de los artículos 46 y 46-A del propio ordenamiento, que prevén cómo debe desarrollarse la visita domiciliaria, se advierte que aun cuando autorizan a los visitadores para que: i) Sean

quienes materialmente lleven a cabo la visita domiciliaria; ii) Levanten las actas en las que, de manera circunstanciada, hagan constar los hechos u omisiones que observen durante su desarrollo y puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales; y, iii) Si advierten algún motivo que les impida continuar o concluir con la práctica de la actuación, ya sea porque se concrete el supuesto que prevé la fracción V del artículo 46 citado, o alguna de las hipótesis del precepto 46-A, suspendan la diligencia que están realizando, no los facultan para decretar la suspensión del plazo para concluir la visita, cuando se concrete alguna de las hipótesis que prevé el artículo 46-A mencionado. Décima época, Gaceta del S.J.F., Libro 5, abril de 2014, pág. 1727. Esta tesis se publicó el viernes 25 de abril de 2014 a las 9:32 horas en el S.J.F.

En materia de la constitucionalidad de la suspensión del plazo para concluir los actos de fiscalización y de que la autoridad fiscal puede seguir ejerciendo actos de comprobación, en Jurisprudencia 83/2013, la Segunda Sala de la SCJN determina:

VISITA DOMICILIARIA O REVISION DE GABINETE. LA SUSPENSION DEL PLAZO PARA CONCLUIRLA EN LOS SUPUESTOS DEL ARTICULO 46-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO IMPIDE A LA AUTORIDAD FISCAL CONTINUAR EJERCIENDO SUS FACULTADES DE COMPROBACION. Atento al criterio contenido en la jurisprudencia 2a./J. 10/2011 (10a.) (*) de esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y al artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales pueden continuar requiriendo datos, informes o documentos al contribuyente durante el desarrollo de una visita domiciliaria o revisión de gabinete para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, aun cuando el plazo para concluirlas se encuentre suspendido por cualquiera de las hipótesis a que se refiere dicho numeral, esto es, en los casos de huelga; fallecimiento del contribuyente; cuando éste desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o no se le localice en el que haya señalado; cuando no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; cuando la

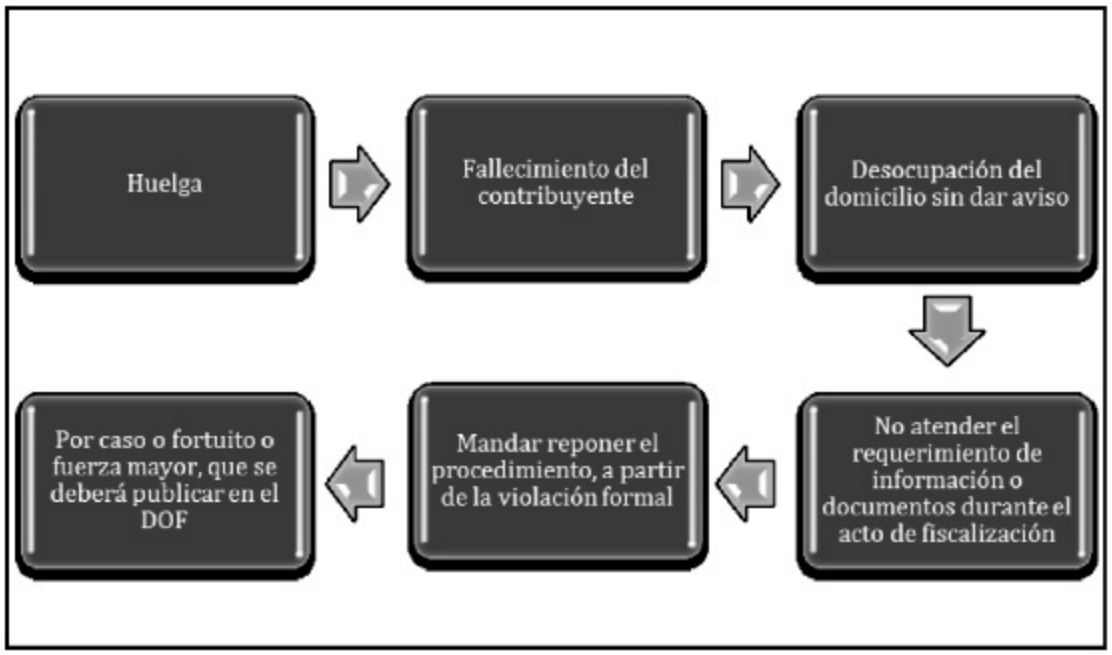
autoridad se vea impedida para continuar el ejercicio de sus facultades de comprobación por caso fortuito o fuerza mayor; y cuando durante el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, éste interponga algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades derivadas del ejercicio de las facultades de comprobación. Lo anterior es así, ya que dicho precepto no se refiere a la suspensión de las facultades de comprobación, sino sólo a la del plazo para concluir la visita o revisión; de ahí que no prohíbe a la autoridad fiscal seguir ejerciendo sus facultades de comprobación; máxime que en todos los casos la suspensión deriva de actos no atribuibles a la autoridad fiscal, sino al contribuyente o a factores ajenos a ambos, y el legislador no buscó limitar las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sino únicamente regular la suspensión del plazo para que concluyan tales actos. Décima época, S.J.F. y su Gaceta, Tomo: Libro XXII, julio de 2013, pág. 1104. Contradicción de tesis 63/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Sexto Circuito y Segundo en Materia Administrativa del Cuarto Circuito.

Es importante considerar que para la segunda sección de la Sala Superior del TFJA, no es causal de suspensión cuando el contribuyente contesta los requerimientos, aunque no proporcione la documentación solicitada, y para ello expresa:

SUSPENSION DEL PLAZO MAXIMO DE DOCE MESES PARA LA PRACTICA DE LA VISITA DOMICILIARIA.- NO SE ACTUALIZA CUANDO EL CONTRIBUYENTE VISITADO CONTESTA DE MANERA OPORTUNA LOS REQUERIMIENTOS DE DATOS, INFORMES O DOCUMENTOS QUE LE FORMULA LA AUTORIDAD VISITADORA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES FISCALES, AUN SIN PROPORCIONAR LA INFORMACION O DOCUMENTACION QUE LE FUE REQUERIDA.- El artículo 46-A, párrafos primero y cuarto y fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, dispone que las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que

se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, plazo que se suspenderá, entre otros casos, cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, durante el periodo que transcurra entre el día del vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que conteste o atienda el requerimiento, sin que la suspensión pueda exceder de seis meses; y que en el caso de dos o más solicitudes de información, se sumarán los distintos periodos de suspensión y en ningún caso el periodo de suspensión podrá exceder de un año. Ahora bien, como se advierte del proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006, la voluntad del legislador fue que la suspensión terminaba cuando el contribuyente atendiera el requerimiento o simplemente lo contestara, aun sin proporcionar la información solicitada. De ello se sigue que cuando el contribuyente visitado contesta, dentro de los plazos que le fueron señalados por la autoridad, los requerimientos de información y documentación formulados durante la visita domiciliaria, no se actualiza el supuesto de suspensión de que se trata, aun sin proporcionar la información o documentación que le fue requerida, tal y como ocurrió en el caso que se resuelve, en el que el contribuyente visitado contestó los tres requerimientos que le fueron formulados por la autoridad durante la visita domiciliaria, proporcionando en parte la documentación e información requerida, y aduciendo diversas razones para no proporcionar la documentación e información restante, por considerar que no se encontraba obligada a presentarla por provenir de terceros cuyos datos de identificación obraban en poder de la autoridad y que no correspondía a su contabilidad. VII-P-2aS-395. R.T.F.J.F.A. 7a. Epoca. Año III. Núm. 26, septiembre 2013. pág. 87.

Esquemáticamente, las referidas causales de suspensión quedarían representadas de la forma siguiente:


Huelga
Fallecimiento del contribuyente
Desocupación del domicilio sin dar aviso
No atender el requerimiento de información o documentos durante el acto de fiscalización
Mandar reponer el procedimiento, a partir de la violación formal
Por caso o fortuito o fuerza mayor, que se deberá publicar en el DOF

7.7.- El derecho a la no autoincriminación en los actos de fiscalización y el criterio de la SCJN

Este derecho se regula por el artículo 8o., numeral 2, inciso g), de la Convención Americana de los Derechos Humanos "Pacto de San José"(CADH),[161] cuando dispone:

161 México firmó adhesión el 24 de marzo de 1981 y se publicó en el DOF, el 7 de mayo de 1981. Recuperado en: https://www.scjn.gob.mx/libro/InstrumentosConvencion/PAG0259.pdf.

> **2.** Toda persona inculpada de delito tiene derecho aque se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:
>
> **b.** Comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada;
>
> **c.** Concesión al inculpado del tiempo y de los medios adecuados para la

preparación de su defensa;

d. Derecho del inculpado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor;

e. Derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculpado no se defendiere por sí mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la ley;

g. Derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable.

Interpretando este derecho, en criterio de la Primera Sala de la SCJN, no se vulnera cuando, con base en la propia documentación del contribuyente, se determinan obligaciones fiscales, con base en el artículo 31, fracción IV, CPEUM, que establece la obligación de contribuir al gasto público, es decir, la SCJN pondera el principio de la no autoincriminación y el de contribuir al gasto público y determina que es más preponderante el segundo. La tesis señala:

VISITAS DOMICILIARIAS. LOS ARTICULOS 42, PRIMER PARRAFO, FRACCION III Y 45, PRIMER PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTES EN 2010, NO VIOLAN EL DERECHO FUNDAMENTAL DE NO AUTOINCRIMINACION. La atribución de la autoridad administrativa, contenida en los citados preceptos, de exigir la exhibición de los papeles indispensables para comprobar el acatamiento de las disposiciones fiscales, así como la participación de los contribuyentes en mantener y aportar la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales en una visita domiciliaria, no se ejerce en un procedimiento que en su naturaleza pudiera llegar a resultar autoincriminatorio, al derivar del ejercicio de facultades constitucionales que consigna el antepenúltimo párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en favor de esas autoridades para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales. Por ello, los artículos 42, primer párrafo, fracción III y 45, primer párrafo, del Código Fiscal de la

> Federación, vigentes en 2010, no violan el derecho fundamental de no autoincriminación establecido en el artículo 20, apartado B, fracción II, constitucional, pues si bien ese derecho protege la facultad del individuo a no hacer manifestaciones, no decir o no hacer declaraciones verbales o escritas que lo pudieren incriminar, ello no implica que pudiera negarse a presentar los documentos exigidos en una visita domiciliaria, en razón de la legitimación y fundamento constitucional de la facultad de comprobación de obligaciones fiscales con que cuentan las autoridades administrativas, contenida en el antepenúltimo párrafo del indicado numeral 16 constitucional, relacionada con la obligación de todos los mexicanos de contribuir para los gastos públicos en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República. Décima Epoca, Primera Sala de la SCJN, S.J.F. y su Gaceta, Libro IV, enero de 2012, pág. 2927, Tesis: 1a. XVII/2011 (10a.).

En nuestra opinión, se contravendría el principio de inocencia, si con base en los propios datos del contribuyente aportados en la revisión fiscal, se procede a imponer multas fiscales y para ello debe considerarse la Jurisprudencia 43/2014 del Pleno de la SCJN, titulada: PRESUNCION DE INOCENCIA. ESTE PRINCIPIO ES APLICABLE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, CON MATICES O MODULACIONES. (Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Epoca, Libro 7, Junio de 2014, Tomo I, pág. 41. Contradicción de tesis 200/2013. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 28 de enero de 2014. Mayoría de nueve votos de los Ministros Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Juan N. Silva Meza; votaron en contra: Luis María Aguilar Morales y Alberto Pérez Dayán. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Octavio Joel Flores Díaz).

7.8.- La revisión electrónica

Este acto de fiscalización nace con la adición del artículo 53-B, al CFF, a partir del 1o. de enero del 2014 y como justificante para su creación se expresó:[162]

162 Gaceta Parlamentaria núm. 3857-C, Ob.Cit., pp. XCVI-XCVII.

> Bajo el esquema de fiscalización electrónica que se propone en la presente iniciativa, la autoridad realizará la notificación, requerirá y recibirá la documentación e información del contribuyente; así mismo, efectuará la revisión y notificará el resultado, todo por medio del buzón tributario. De igual manera, se propone que el contribuyente atienda por esa misma vía las solicitudes o requerimientos de la autoridad, por lo que se estima que este tipo de revisiones podrían durar hasta un máximo de 3 meses.
>
> En el mismo contexto se plantea que la autoridad fiscal, con la información y documentación que obre en su poder y cumpliendo las formalidades respectivas en cuanto a notificaciones y plazos a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, pueda efectuar la determinación de hechos u omisiones, para lo cual emitirá una resolución provisional en la que se determinarán las posibles contribuciones a pagar (pre-liquidación), la cual se hará del conocimiento del contribuyente por medios electrónicos. Dicha resolución permitirá al contribuyente autocorregirse o aportar datos o elementos que desvirtúen la acción intentada por la autoridad, por la misma vía.
>
> Una de las ventajas de la propuesta antes señalada radica en que los actos de fiscalización de manera electrónica se centrarán en renglones, rubros de registro, ejercicios fiscales y contribuciones específicos, en los que se presume alguna irregularidad, acortándose los plazos de revisión hasta en un 60%, con una disminución sensible de los costos en los que incurre el contribuyente por el cumplimiento de solicitudes de información.
>
> Bajo ese orden de ideas, se hace énfasis en el hecho de que dar sustento legal a las revisiones electrónicas permitirá incrementar la presencia fiscal y potenciar la capacidad instalada de la autoridad. Cabe citar que actualmente, de acuerdo con el documento Tax Administration in OECD and Selected Non- OECD Countries: Comparative Information

Series (2010), publicado por la OCDE, en promedio, en México se realizan 14 actos de verificación (auditorías y otro tipo de revisiones) por auditor al año, y sólo se audita al 0.6% del universo de contribuyentes, a diferencia, por ejemplo, de Chile, en el que las citadas cifras llegan a 251 y 4.6%, respectivamente.

En virtud de que el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 53-B, CFF, fue declarado inconstitucional a través de la Tesis: 2a. LXXIX/2016, de la Segunda Sala de la SCJN, (REVISION ELECTRONICA. EL SEGUNDO PARRAFO DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 53-B DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN TANTO PREVE LA FACULTAD CONFERIDA A LA AUTORIDAD PARA HACER EFECTIVA LA CANTIDAD DETERMINADA EN LA PRELIQUIDACION, TRANSGREDE EL DERECHO DE AUDIENCIA. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Epoca, Libro 33, Agosto de 2016, Tomo II, pág. 1309), el referido artículo 53-B, CFF, fue reformado por el DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicado el 18 de noviembre de 2015, DOF, así como por el DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, publicado el 30 de noviembre de 2016, DOF.

El procedimiento para llevar a cabo la revisión electrónica es como sigue:

A.- Dará a conocer a los contribuyentes, responsable solidario o tercero, con base en la información y documentación que obre en su poder las autoridades fiscales, los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional a la cual, en su caso, se le podrá acompañar un oficio de preliquidación, cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal.

Referente al oficio de preliquidación, para la Segunda Sala de la SCJN, en la Jurisprudencia 158/2016, considera: REVISION ELECTRONICA. LA

PRELIQUIDACION DE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS CONSTITUYE UNA PROPUESTA DE PAGO. (Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Epoca, Libro 35, Octubre de 2016, Tomo I, pág. 726). Por ello, no es un requerimiento de pago de contribuciones o aprovechamientos.

B.- En la resolución provisional, se requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que en un plazo de 15 días siguientes a su notificación, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación, tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.

C.- Si el contribuyente acepta los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y el oficio de preliquidación, podrá optar por corregir su situación fiscal dentro del plazo de los 15 días citados, mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en los términos contenidos en el oficio de preliquidación, en cuyo caso, gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

D.- Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, dentro de los 10 días siguientes a aquél en que venza el plazo de los 15 días antes aludido, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:

> **a)** Efectuará un segundo requerimiento al contribuyente, el cual deberá ser atendido dentro del plazo de diez días siguientes a partir de la notificación del segundo requerimiento.
>
> **b)** Solicitará información y documentación de un tercero, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información.

E.- La autoridad contará con un plazo máximo de 40 días para la emisión y notificación de la resolución con base en la información y documentación con que se cuente en el expediente. El cómputo de este plazo, según sea el caso, iniciará a partir de que:

a) Haya vencido el plazo previsto en la fracción II de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente;

b) Haya vencido el plazo previsto en la fracción III, inciso a) de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente, o

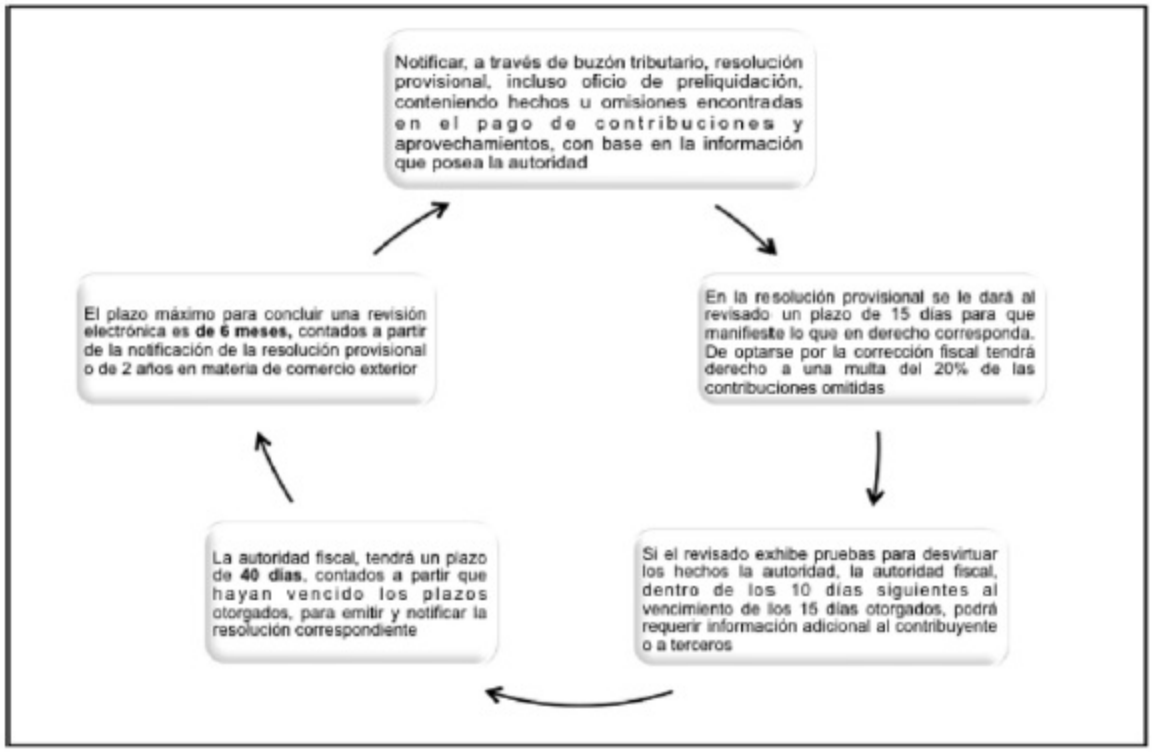
c) Haya vencido el plazo de 10 días previsto en la fracción III, inciso b) de este artículo para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga respecto de la información o documentación aportada por el tercero.

F.- Se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario, los actos y resoluciones administrativos, así como las promociones de los contribuyentes y se tendrá por perdido el derecho para aportar información o documentación, si no se realizan en el plazo otorgado.

G.- Las autoridades fiscales deberán concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este artículo dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la notificación de la resolución provisional, excepto en materia de comercio exterior, en cuyo caso el plazo no podrá exceder de dos años. (Véase la Jurisprudencia 150/2016, de la Segunda Sala de la SCJN, titulada: REVISION ELECTRONICA. EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION RELATIVO INICIA CON LA NOTIFICACION DE LA RESOLUCION PROVISIONAL. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Epoca, Libro 35, Octubre de 2016, Tomo I, pág. 724).

H.- El plazo para concluir el procedimiento de revisión electrónica, se suspenderá en los supuestos previstos “en las fracciones I, II, III, V y VI y penúltimo párrafo del artículo 46-A”, CFF.

Esquemáticamente, el procedimiento de revisión electrónica quedaría representado de la forma siguiente:


Notificar, a través de buzón tributario, resolución provisional, incluso oficio de preliquidación, conteniendo hechos u omisiones encontradas en el pago de contribuciones y aprovechamientos, con base en la información que posea la autoridad
En la resolución provisional se le dará al revisado un plazo de 15 días para que manifieste lo que en derecho corresponda. De optarse por la corrección fiscal tendrá derecho a una multa del 20% de las contribuciones omitidas
Si el revisado exhibe pruebas para desvirtuar los hechos la autoridad, la autoridad fiscal, dentro de los 10 días siguientes al vencimiento de los 15 días otorgados, podrá requerir información adicional al contribuyente o a terceros
La autoridad fiscal, tendrá un plazo de 40 días, contados a partir que hayan vencido los plazos otorgados, para emitir y notificar la resolución correspondiente
El plazo máximo para concluir una revisión electrónica es de 6 meses, contados a partir de la notificación de la resolución provisional o de 2 años en materia de comercio exterior

7.9.- La revisión de dictamen de estados financieros

Es el acto de fiscalización que norma la fracción IV del artículo 42, CFF, y comprende la auditoría a "los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales".

7.9.1.- Procedimiento para llevarla a cabo

El artículo 52-A, CFF,[163] establece las fases a seguir para desarrollar la

revisión del referido dictamen y para ello indica:

163 Se reformó por el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicado en el DOF, el 18 de noviembre de 2015.

I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:

a) Cualquier información que conforme a este Código y a su Reglamento debie ra estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.

c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

La revisión a que se refiere esta fracción se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de seis meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el inciso c) de esta fracción o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del presente artículo, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados.

II. Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A de este Código, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

III. Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.

La visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos de este Código, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero, no se considerará revisión de dictamen.

El plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este artículo es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

Las facultades de comprobación a que se refiere este artículo, se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 42 de este Código.

Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en este artículo, cuando:

a) En el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.

b) En el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A de este Código.

c) El dictamen no surta efectos fiscales.

d) El contador público que formule el dictamen no esté autorizado o su registro esté suspendido o cancelado.

e) El contador público que formule el dictamen desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

f) El objeto de los actos de comprobación verse sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior; clasificación

arancelaria; cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias; la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.

g) El objeto de los actos de comprobación, sea sobre los efectos de la desincorporación de sociedades o cuando la sociedad integradora deje de determinar su resultado fiscal integrado.

h) Tratándose de la revisión de los conceptos modificados por el contribuyente, que origine la presentación de declaraciones complementarias posteriores a la emisión de dictamen del ejercicio al que correspondan las modificaciones.

i) Se haya dejado sin efectos al contribuyente objeto de la revisión, el certificado de sello digital para emitir comprobantes fiscales digitales por Internet.

j) Tratándose de las revisiones electrónicas a que se refiere la fracción IX del artículo 42 del presente Código.

k) Cuando habiendo ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A de este Código, el dictamen de los estados financieros se haya presentado en forma extemporánea.

l) Por cada operación, no proporcionar la información a que se refiere el artículo 31-A de este Código o proporcionarla incompleta, con errores, inconsistencias o en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales.

Tratándose de la revisión de pagos provisionales o mensuales, sólo se aplicará el orden establecido en este artículo, respecto de aquellos comprendidos en los periodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen.

7.10.- Plazo para determinar en cantidad líquida las obligaciones encontradas con motivo del ejercicio

de las facultades de fiscalización

Conforme al párrafo primero del artículo 50, CFF, es como sigue: “determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente o por medio del buzón tributario, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 de este Código”, posibilitando que “El plazo para emitir la resolución a que se refiere este artículo se suspenderá en los casos previstos en las fracciones I, II y III del artículo 46-A”, CFF .

Por su parte el artículo 18, LFEDECON, señala:

> **Artículo 18.-** Las autoridades fiscales contarán con un plazo de seis meses para determinar las contribuciones omitidas que conozcan con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, sin perjuicio de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 16 de esta Ley. El cómputo del plazo se realizará a partir de los supuestos a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación y le serán aplicables las reglas de suspensión que dicho numeral contempla. Si no lo hacen en dicho lapso, se entenderá de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y periodos revisados.

7.11.- La Fiscalización coordinada de las contribuciones federales

Por virtud de los Convenios de Colaboración Administrativa en materia Fiscal Federal (CCAFF), las entidades federativas pueden realizar actos de fiscalización para verificar el cumplimiento de las disposiciones tributarias

federales.

Las fechas de publicación y los Estados que celebraron estos convenios son como siguen:[164]

164 Véase nuestro artículo: Reflexiones jurídicas en torno al nuevo convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal (CCAFF). Revista Práctica Fiscal, Legal y Empresarial, 3a. decena de octubre 2015, págs. D1-D10.

Fecha de publicación DOF	Entidad Federativa
23 de julio de 2015	Aguascalientes y Baja California Sur
27 de julio de 2015	Campeche
28 de julio de 2015	Colima, Guanajuato, Hidalgo, Jalisco y Michoacán
29 de julio de 2015	Nuevo León y Querétaro
30 de julio de 2015	Sonora y Tamaulipas
31 de julio de 2015	Tlaxcala
3 de agosto de 2015	Veracruz y Zacatecas
11 de agosto de 2015	Baja California, Chiapas y Chihuahua

12 de agosto de 2015	Coahuila, Ciudad de México y Durango
13 de agosto de 2015	Estado de México, Guerrero y Morelos
14 de agosto de 2015	Nayarit y Oaxaca
17 de agosto de 2015	Quintana Roo y San Luis Potosí
18 de agosto de 2015	Sinaloa, Tabasco y Yucatán

7.11.1.- Los impuestos federales y actos que se autorizan a fiscalizar

De acuerdo con la cláusula segunda de los CCAFF, son los siguientes:

> **SEGUNDA.-** La Secretaría y la entidad convienen coordinarse en:
>
> **I.** Impuesto al valor agregado, en los términos que se establecen en las cláusulas octava, novena y décima de este Convenio.
>
> **II.** Impuesto sobre la renta, en los términos que se establecen en las cláusulas octava, novena, décima y décima primera de este Convenio.
>
> **III.** Impuesto especial sobre producción y servicios, en los términos que se establecen en las cláusulas octava, novena y décima de este Convenio.
>
> **IV.** Impuesto sobre automóviles nuevos, en los términos de la cláusula décima tercera de este Convenio.
>
> **V.** Multas impuestas por las autoridades administrativas federales no fiscales a infractores domiciliados dentro de la circunscripción territorial de la entidad, excepto las que tengan un fin específico y las participables

a terceros, así como las impuestas por la Secretaría y sus órganos desconcentrados, en los términos de la cláusula décima cuarta de este Convenio.

VI. El ejercicio de las facultades relacionadas con las siguientes actividades:

a) Las referidas en los artículos 41, 41-A y 41-B del Código Fiscal de la Federación, en los términos que se establecen en la cláusula décima quinta y demás aplicables de este Convenio.

b) Las referidas en el artículo 42, fracciones IV y V del Código Fiscal de la Federación, en los términos señalados en la cláusula décima sexta de este Convenio.

c) Las relativas a la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales federales a que se refiere la cláusula décima séptima de este Convenio.

d) Las de verificación del cumplimiento de las disposiciones que gravan y regulan la entrada de mercancías al territorio nacional y de los vehículos de procedencia extranjera, excepto aeronaves, ferrocarriles y embarcaciones, así como de su legal almacenaje, estancia o tenencia, transporte o manejo en el país cuando circulen en su territorio y, en su caso, la determinación de créditos fiscales, en términos del Anexo correspondiente al presente Convenio. Quedan excluidos del ejercicio de las facultades previstas en este inciso y en el Anexo correspondiente, los contribuyentes considerados como grandes contribuyentes en los términos de las disposiciones jurídicas federales aplicables y del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

e) Las de generación y uso de los certificados de la firma electrónica avanzada, para la realización de los trámites y servicios electrónicos, de acuerdo a lo establecido en la cláusula séptima de este Convenio.

f) Las relativas al registro y control de vehículos, establecido en el artículo 10-E de la Ley de Coordinación Fiscal, en los términos de la cláusula décima segunda de este Convenio, excepto aeronaves, ferrocarriles y embarcaciones.

g) Las de dejar sin efectos los certificados de sello digital, cuando se

ubique en alguno de los supuestos del artículo 17-H, fracción X del Código Fiscal de la Federación.

h) Las referidas en el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, relativas a la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que se emita en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido en los términos del citado artículo, de las disposiciones de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria y de lo dispuesto en las cláusulas séptima, octava y demás relativas de este Convenio.

VII. Las relativas a la administración de los ingresos derivados de los contribuyentes que tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal, a que se refiere el Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en términos del Anexo correspondiente y conforme a las metas pactadas en el Programa de Trabajo establecido anualmente de manera conjunta entre la Secretaría y la entidad y que se considerarán parte integrante del mismo.

VIII. El ejercicio de las facultades relacionadas con derechos federales establecidos en la Ley Federal de Derechos, en los términos de los correspondientes Anexos al presente Convenio.

7.11.2.- Actos de fiscalización autorizados para ejercer sobre contribuciones federales y contribuyentes que se excluyen de los actos de comprobación de las entidades federativas

Lo anterior lo regula la cláusula novena que dispone:

NOVENA.- En materia de los impuestos al valor agregado, sobre la renta y especial sobre producción y servicios y, en su caso, los derivados en materia de comercio exterior, referidos en el Anexo correspondiente, la entidad, en ejercicio de las facultades de comprobación, tendrá las

atribuciones relativas a la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, incluyendo las de ordenar y practicar visitas e inspecciones en el domicilio fiscal o establecimiento de los contribuyentes, de los responsables solidarios y de los terceros relacionados con ellos; así como en las oficinas de la autoridad competente o por medios electrónicos.

La entidad informará a los contribuyentes, a su representante legal y, tratándose de personas morales, a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo de las facultades de comprobación, de conformidad con los requisitos y el procedimiento que establezca el Servicio de Administración Tributaria, en términos del último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

La entidad estará facultada para dejar sin efectos las órdenes de visita domiciliaria, revisiones electrónicas, verificaciones en transporte y los oficios de solicitud de información y documentación, así como todos los actos que deriven de ellos, en los casos y de conformidad con la normatividad que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria; asimismo, podrá reponer el procedimiento de las visitas domiciliarias de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46, fracción VIII del Código Fiscal de la Federación.

Además tendrá las atribuciones siguientes:

I. En materia de determinación de impuestos omitidos, su actualización y accesorios:

a) Determinar los impuestos omitidos, su actualización, así como los accesorios a cargo de los contribuyentes fiscalizados por la propia entidad, responsables solidarios y demás obligados, con base en hechos que conozca con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, conforme a las disposiciones jurídicas federales aplicables.

b) Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias

contribuciones.

c) Ordenar y practicar el embargo precautorio o aseguramiento de bienes o de la negociación, en los casos que proceda de conformidad con lo dispuesto en las disposiciones jurídicas federales aplicables.

d) Analizar y resolver las objeciones que se formulen respecto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, y dictar las resoluciones que procedan en esta materia, así como las que se desprendan del ejercicio de las facultades de comprobación delegadas en la presente cláusula.

II. En materia de dictámenes, la entidad notificará a los contadores públicos registrados los hechos irregulares que se detecten respecto de su actuación profesional, otorgando un plazo de quince días hábiles a efecto de que manifiesten lo que a su derecho convenga y ofrezcan las pruebas documentales que consideren pertinentes y determinar la existencia o no de las irregularidades correspondientes.

7.11.3.- Contribuyentes excluidos de la fiscalización que realicen las entidades federativas

También en la misma Cláusula Novena del CCAFF, se determina dicha limitante y al efecto dispone:

Quedan excluidos del ejercicio de las facultades previstas en esta cláusula los siguientes contribuyentes:

A) Los que integran el sistema financiero a que se refiere el tercer párrafo del artículo 7o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

B) Las sociedades integradas e integradoras que cuenten con autorización de la Secretaría para determinar su impuesto sobre la renta en los términos del Capítulo VI del Título II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

C) Las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal; las

empresas productivas del Estado, y las entidades que formen parte de la Administración Pública Estatal Centralizada y Paraestatal, así como municipios, empresas, organismos descentralizados municipales y/o organismos públicos paramunicipales.

D) Los demás contribuyentes que sean considerados como grandes contribuyentes en los términos de las disposiciones jurídicas federales aplicables y del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

E) Las demás entidades y sujetos respecto de los cuales no tengan competencia las administraciones locales del Servicio de Administración Tributaria.

Para los efectos del párrafo anterior la Secretaría, por conducto de la Administración General de Servicios al Contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, proporcionará mensualmente a la entidad la información correspondiente.

7.11.4.- Incentivos económicos que se otorgan a las entidades federativas por los actos de fiscalización realizados

Según la Cláusula Décima Novena del CCAFF, los que se pueden recibir por las entidades federativas, son las siguientes:

DECIMA NOVENA.- La entidad percibirá por las actividades de administración fiscal que realice con motivo de este Convenio, los siguientes incentivos:

I. 100% de las multas que la misma imponga y que hayan quedado firmes, así como de los honorarios de notificación que se generen en materia del Registro Federal de Contribuyentes.

Tratándose de las multas sobre los impuestos referidos en el primer párrafo de la fracción IV de esta cláusula, la entidad percibirá el 100% de aquéllas que imponga y que hayan quedado firmes.

II. 100% del monto que haya quedado firme en materia de los impuestos al valor agregado y sobre la renta, así como sus correspondientes accesorios, cuando en el dictamen fiscal se hayan reflejado omisiones en las obligaciones del contribuyente y éstas sean requeridas por la entidad.

III. 100% de las multas que hayan quedado firmes en materia de los impuestos al valor agregado y sobre la renta, de aquellos contribuyentes que no hayan presentado dictamen fiscal en materia de esos impuestos y dicha omisión haya sido descubierta por la entidad.

IV. 70% del monto de los créditos fiscales determinados y que hayan quedado firmes en materia de los impuestos sobre la renta y al valor agregado, así como su actualización y recargos, con base en la acción fiscalizadora que realice la entidad en dicho gravamen. El 30% restante corresponderá a la Federación, con excepción de lo dispuesto en el párrafo siguiente.

La entidad podrá percibir el 100% del monto de los créditos fiscales y sus accesorios determinados y que hayan quedado firmes en materia de los impuestos a que se refiere esta fracción, siempre y cuando cumpla con el VIE a que hace referencia la cláusula décima, fracción III del presente Convenio.

V. 100% del monto de los créditos fiscales determinados y que hayan quedado firmes en materia del impuesto especial sobre producción y servicios y sus accesorios, con base en la acción fiscalizadora que realice de dicho gravamen.

VI. 100% de la recaudación del impuesto sobre la renta, su actualización, recargos, multas, honorarios por notificación, gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el artículo 21, séptimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, que realicen respecto de los contribuyentes a que se refiere el artículo 127 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por la realización de las funciones operativas de administración de dicho impuesto.

Para el caso de la determinación de créditos fiscales derivados de actos de comprobación efectuados por la entidad en materia del impuesto sobre la renta en los términos a que se refiere este Convenio, el

incentivo que corresponde se aplicará sobre la diferencia entre el impuesto, actualización y accesorios determinados y el incentivo a que se refiere el párrafo anterior, sin tomar en cuenta las multas.

VII. 100% de la recaudación del impuesto sobre automóviles nuevos, su actualización, recargos, multas, honorarios por notificación, gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el artículo 21, séptimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, que se obtengan en su territorio, por la realización de las funciones operativas de administración de dicho impuesto.

La entidad percibirá la recaudación obtenida por la Secretaría tratándose de los automóviles importados en definitiva por personas distintas al fabricante, al ensamblador, a sus distribuidores autorizados o a los importadores de automóviles que cuenten con registro ante la Secretaría de Economía como empresa comercial para importar autos usados.

Para percibir el ingreso referido en el párrafo anterior, la entidad deberá acreditar que en su territorio se autorizó el registro del automóvil importado en definitiva y que en ella fueron expedidas por primera vez las placas de circulación para dicho vehículo.

VIII. 98% del monto que haya quedado firme en materia de las multas impuestas por autoridades administrativas federales no fiscales a que se refiere la cláusula décima cuarta de este Convenio, cuando el pago se haya obtenido mediante acciones de cobro persuasivo o derivado de un requerimiento por parte de la entidad, del cual corresponderá como incentivo un 90% a sus municipios, siempre y cuando éstos efectúen la recaudación. El 2% restante corresponderá a la Federación.

IX. Por la realización de los actos de vigilancia del cumplimiento de obligaciones fiscales, a que se refiere la cláusula décima quinta de este Convenio, conforme a lo siguiente:

a) 100% del monto de los impuestos, actualizaciones y recargos que se recauden por la entidad, con motivo de los requerimientos formulados por la misma, a partir de la fecha de la notificación del requerimiento o de su citatorio, en caso de haber procedido.

b) 100% de las multas que la misma imponga y que hayan quedado firmes.

c) 100% de los honorarios que se recauden por la notificación de requerimientos para el cumplimiento de obligaciones fiscales, en términos del artículo 137, último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

d) 100% de los gastos de ejecución que se recauden en términos del artículo 150, fracciones I, II y III del Código Fiscal de la Federación, por la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales que se determinen conforme a lo señalado en la fracción III de la cláusula décima quinta de este Convenio.

e) 100% de la diferencia que pague el contribuyente en la declaración complementaria o de corrección fiscal que se presente con base en la información solicitada por la entidad en términos del artículo 41-A del Código Fiscal de la Federación, considerando para tales efectos la fecha de notificación del oficio a través del cual se solicitó la información o su citatorio en caso de haber procedido.

X. 100% del monto que haya quedado firme tratándose de las multas impuestas como resultado de la acción fiscalizadora del uso de equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y, en su caso, máquinas registradoras de comprobación fiscal, de la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet, de la presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes y por la inspección de que los envases o recipientes de bebidas alcohólicas tengan adherido el marbete o precinto correspondiente, y por verificar que las cajetillas de cigarros para su venta en el país contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico, así como por la expedición de comprobantes fiscales y el cobro coactivo de dichas multas.

XI. Por la realización de las acciones de cobro a que se refiere la cláusula décima séptima de este Convenio, conforme a lo siguiente:

a) 75% del monto que haya quedado firme de los créditos fiscales federales con sus correspondientes accesorios. El 25% restante corresponderá a la Federación.

b) 100% de los gastos de ejecución que se generen en términos del artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, por las acciones y aplicación del procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales federales.

XII. Por la realización de las acciones necesarias para implementar el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, conforme a lo siguiente:

a) 50% del total de los pagos efectuados por los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, derivados de las operaciones observadas mediante el procedimiento establecido en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, cuando la autocorrección suceda con posterioridad a la notificación de la presunción y hasta la fecha de publicación definitiva en el Diario Oficial de la Federación. El 50% restante corresponderá a la Federación.

b) 50% del total de los pagos efectuados por los terceros vinculados que corrijan su situación fiscal, como efecto de las operaciones observadas a que se refiere el inciso anterior, siempre y cuando las declaraciones y pagos se presenten a más tardar dentro de los treinta días hábiles posteriores a la fecha de la publicación definitiva, señalada en el párrafo anterior. El 50% restante corresponderá a la Federación.

La entidad podrá percibir los incentivos a que se refiere esta fracción, siempre y cuando cumpla con el VIE a que hace referencia la fracción III de la cláusula décima del presente Convenio; de no ser así solo percibirá el 70% del equivalente de dichos porcentajes.

Destacamos que a través de la firma del Anexo No. 19 al CCAFF, que han celebrado los estados se faculta para que administren a los contribuyente del régimen de incorporación fiscal.[165] Las cláusulas primera y segunda de dicho Anexo 19, disponen:

165 Por ejemplo, tomamos como referencia el Estado de Colima, que se publicó el 15 de abril de 2014, DOF.

PRIMERA.- La "Secretaría" y la "Entidad" convienen en coordinarse para que ésta ejerza las funciones operativas de administración relacionadas con los contribuyentes que tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal, en los términos de la Sección II del Capítulo II del

Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tratándose de los siguientes ingresos coordinados y derivado de ello accedan al Fondo de Compensación del Régimen de Pequeños Contribuyentes y del Régimen de Intermedios previsto en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014:

I. Los derivados del impuesto sobre la renta que se paguen en los términos de la Sección II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Los derivados del impuesto al valor agregado que se paguen en los términos del artículo 5o.-E de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

III. Los derivados del impuesto especial sobre producción y servicios que se paguen en los términos del artículo 5o. de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios respecto de las enajenaciones y prestación de servicios a que se refiere el artículo 2o. de dicha Ley.

Para la administración de los ingresos referidos en esta cláusula, la "Entidad" ejercerá las funciones operativas de administración, comprobación, determinación y cobro, en los términos de la legislación federal aplicable y conforme a lo dispuesto en las cláusulas siguientes.

SEGUNDA.- En materia de administración, comprobación, determinación y cobro de los ingresos referidos en la cláusula primera que antecede, la "Entidad" ejercerá las siguientes facultades:

I. Prestar los servicios de orientación gratuita para promover el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes a que se refiere la Sección II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Recibir y, en su caso, exigir las declaraciones, avisos y demás documentos que establezcan las disposiciones fiscales y recaudar los pagos respectivos cuando exista una determinación de créditos por parte de la "Entidad" a cargo del contribuyente; así como revisar, determinar y cobrar las diferencias que provengan de errores aritméticos.

III. Comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y determinar los impuestos correspondientes, su actualización y accesorios a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y

demás obligados, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, de acuerdo al Programa de Trabajo que se suscriba con la "Secretaría".

IV. Las establecidas en el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, de acuerdo al Programa de Trabajo que se suscriba con la "Secretaría".

OBJETIVOS DEL CAPITULO:

Al final de la unidad de enseñanza, el lector de la obra:

1. Comprenderá los requisitos constitucionales y legales de la orden de visita domiciliaria.

2. Conocerá el plazo para concluir la visita domiciliaria y la revisión de escritorio.

3. Ubicará los diversos tipos de visitas domiciliarias que se pueden practicar para casos específicos.

4. Ubicará las diferencias para la práctica de una visita domiciliaria general y la visita domiciliaria específica.

5. Precisará los supuestos para que se suspenda el plazo para concluir los actos de fiscalización.

6. Conocerá la exposición de motivos para la creación de la revisión electrónica

7. Comprenderá el procedimiento de la revisión electrónica

8. Precisará los efectos de la notificación del oficio de observaciones en la revisión de escritorio.

9. Identificará el procedimiento que se sigue para la Revisión del Dictamen Fiscal.

10. Conocerá el plazo que tienes la autoridad para determinar las omisiones en el procedimiento de fiscalización.

11. Ubicará qué entidades federativas y en qué fecha celebraron Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal (CCAFF), para

ejercer facultades de fiscalización.

12. Conocerá qué facultades de fiscalización tienen las entidades federativas derivadas de los CCAFF.

13. Identificará qué tipo de contribuyentes quedan excluidos de los CCAFF.

14. Determinará si las entidades federativas pueden administrar por virtud de los CCAFF, a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal.

CAPITULO VIII

LAS MEDIDAS DE APREMIO Y CAUTELARES, LOS ACTOS DE CLAUSURA, LA DETERMINACION PRESUNTIVA, LAS FACULTADES PARA DETERMINAR EN CANTIDAD LIQUIDA LAS OBLIGACIONES FISCALES Y LA CADUCIDAD DE FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL

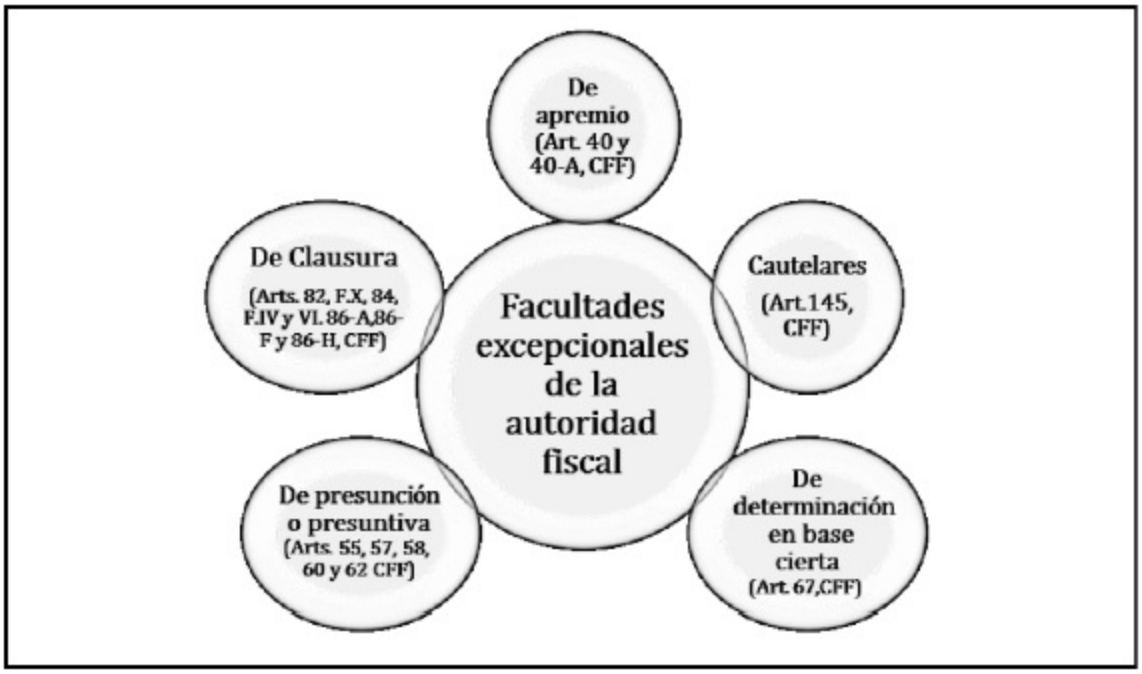
8.- *Facultades diversas de las autoridades fiscales.* ***8.1.-*** *Las medidas de apremio.* ***8.1.1.-*** *Particularidades de su aplicación.* ***8.1.2.-*** *El aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente o responsable solidario, respecto de los actos, solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a estos.* ***8.2.-*** *Las medidas cautelares que puede aplicar la autoridad fiscal.* ***8.2.1.-*** *Para obligar a presentar declaraciones, avisos o documentos omitidos.* ***8.2.2.-*** *Particularidades de las medidas cautelares del artículo 41, CFF.* ***8.2.3.-*** *El embargo precautorio.* ***8.3.-*** *La clausura de negociaciones en materia fiscal.* ***8.3.1.-*** *Supuestos para que proceda.* ***8.4.-*** *La determinación presunta,* ***8.4.1.-*** *Causales para la determinación presuntiva de la utilidad fiscal o del remanente*

distribuible de las personas morales con fines no lucrativos o de los ingresos o de valor de actos o actividades. ***8.4.2.-*** *Determinación presuntiva de las contribuciones que debieron haberse retenido o enterado.* ***8.4.3.-*** *Los coeficientes de utilidad para la determinación de la utilidad fiscal del contribuyente a que se refiere la LISR.* ***8.4.4.-*** *Causales para determinar presuntivamente el precio de adquisición o de enajenación de bienes, con el fin de modificar la utilidad o pérdida fiscal.* ***8.4.5.-*** *Presunción de operaciones para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o de activos por los que se deban pagar contribuciones.* ***8.4.6.-*** *Presunción de enajenación de bienes y del importe de la enajenación, por omitir el registro de adquisiciones en la contabilidad.* ***8.4.7.-*** *Presunción de ingresos o de valor de actos o actividades al no comprobarse por el periodo objeto de revisión, aplicando la reconstrucción de operaciones.* ***8.4.8.-*** *Presunción de realización de operaciones realizadas por el contribuyente, con base en operaciones realizados por terceros relacionados con éste.* ***8.5.-*** *La facultad para determinar en cantidad líquida las contribuciones.* ***8.5.1.-*** *La autofijación por el contribuyente.* ***8.5.2-*** *La determinación sobre base cierta.* ***8.6.-*** *La caducidad y el plazo para que se configure.* ***8.6.1.-*** *Los plazos para el cómputo de la Caducidad.* ***8.6.2.-*** *La suspensión de la caducidad.* ***8.6.3.-*** *La extensión del plazo de la caducidad.*

8. Facultades diversas de las autoridades fiscales

En este capítulo analizaremos facultades diversas de la autoridad tributaria, desde la aplicación de las medidas de apremio para hacer cumplir sus determinaciones, pasando por las medidas cautelares y los actos de clausura, hasta las facultades para determinar en cantidad líquida las obligaciones.

En forma esquemática se representarían de la forma siguiente:


De apremio (Art. 40 y 40-A, CFF)
De Clausura (Arts. 82, F.X, 84, F.IV y VI. 86-A,86-F y 86-H, CFF)
Facultades excepcionales de la autoridad fiscal
Cautelares (Art.145, CFF)
De presunción o presuntiva (Arts. 55, 57, 58, 60 y 62 CFF)
De determinación en base cierta (Art. 67,CFF)

8.1.- Las medidas de apremio[166]

El artículo 40, CFF, contiene cuatro mecanismos para aplicar, en el caso de que haya resistencia para que se inicien o desarrollen las facultades de la autoridad fiscal y que por reforma fiscal, para el año 2014,[167] deberá seguirse en el orden siguiente:

166 Cfr. Armando Llanos Mendoza, Auxilio, apercibimiento y medidas de apremio fiscales. Recuperado en: http://www.e-paf.com/ifile/revistas%20paf/2011/528/Auxilio,%20apercibimiento%20y% 20 medidas%20de%20apremio%20fiscales.pdf

167 Publicada el 9 de diciembre del 2013, DOF.

I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.

Para los efectos de esta fracción, los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

El apoyo a que se refiere el párrafo anterior consistirá en efectuar las acciones necesarias para que las autoridades fiscales ingresen al domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, oficinas, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que utilicen para el desempeño de sus actividades los contribuyentes, así como para brindar la seguridad necesaria al personal actuante, y se solicitará en términos de los ordenamientos que regulan la seguridad pública de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que tengan celebrados con la Federación.

II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.

III. Practicar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente o responsable solidario, respecto de los actos, solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a estos, conforme a lo establecido en el artículo 40-A de este Código.

IV. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia o resistencia, por parte del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, a un mandato legítimo de autoridad competente.

8.1.1.- Particularidades de su aplicación

A.- En los requisitos legales para la emisión de una medida de apremio. En

criterio del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, los referidos mandatos deben sujetarse a lo siguiente:

> **MEDIOS DE APREMIO. EL APERCIBIMIENTO DE SU IMPOSICION Y LA OBLIGACION A CUMPLIMENTAR DEBEN NOTIFICARSE PERSONALMENTE.** Por lo que ve a los medios de apremio, doctrinariamente se considera que su aplicabilidad está sujeta a las siguientes condiciones: 1a. La existencia de una determinación, justa y fundada en derecho, que deba ser cumplida por las partes, o por alguna de las personas involucradas en el litigio. 2a. La comunicación oportuna, mediante notificación personal al obligado con el apercibimiento de que, de no obedecerla, se le aplicará una medida de apremio precisa y concreta. 3a. Que conste o se desprenda de autos la oposición o negativa injustificada del obligado a obedecer el mandamiento judicial, es decir, que el incumplimiento sea realmente un acto u omisión ilícitos. 4a. Una razón grave, a juicio del juzgador, para decretar el medio de apremio. De las anteriores condiciones, debe destacarse la segunda, consistente en que se comunique mediante notificación personal, a quien se exija, el cumplimiento de la determinación judicial, el requerimiento o disposición judicial a cumplimentar, así como el apercibimiento de la aplicación de la medida de apremio para el caso de incumplimiento. La finalidad de tal exigencia consiste en dejar constancia fehaciente de que la persona vinculada pudo conocer, con toda oportunidad, tanto la obligación que le impuso el juzgador como el apercibimiento de la imposición de una concreta medida de apremio, en caso de no dar cumplimiento, a fin de que pueda impugnarla si la considera lesiva de su derecho y quiere evitarla, o bien, para que pueda preparar lo necesario para proceder al cumplimiento, o que quede clara su resistencia al cumplimiento. Además, existe un fundamento directo para la procedencia de la notificación personal, que es el artículo 114, fracción V del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, conforme al cual será notificado personalmente en el domicilio de los litigantes, el requerimiento de un acto a la parte que deba cumplirlo, toda vez que en los casos en comento se contiene un requerimiento. Tal situación se justifica, además, porque para estar en aptitud de cumplir un requerimiento, éste debe conocerse con anterioridad a la fecha en que deba cumplirse, pues de lo contrario

pueden presentarse múltiples situaciones que impidan al requerido el cumplimiento, como por ejemplo, que el obligado tuviera en lugar distinto el objeto o documento cuya exhibición se exigiera; que se encontraran en posesión de persona distinta, a la que en el momento de la diligencia no fuera posible localizar; que el directamente obligado no se encuentre al momento de la diligencia, etcétera; casos todos en que no se puede atribuir incumplimiento culpable, si no se proporcionó la posibilidad de preparar el cumplimiento. [J]; 9a. Epoca; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo III, enero de 1996; pág. 157.

B.- En el orden de aplicación. Hacemos notar que por la reforma para el 2014 antes citada, el artículo 40, CFF,[168] ahora prevé que debe seguirse el orden ahí indicado, por lo que ya no queda al arbitrio de la autoridad fiscal aplicarlos a su discreción.

168 Como exposición de motivos para su reforma se dijo por el Presidente de la Republica:"se propone modificar el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación a fin de establecer el orden de prelación a observarse en la aplicación de las medidas de apremio por parte de las autoridades fiscales. Asimismo, se propone adicionar el artículo 40-A al citado código tributario para prever la regulación a la que debe sujetarse el aseguramiento precautorio, estableciendo entre otras cosas, causales para su aplicación tales como la existencia de una determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que la autoridad fiscal realice únicamente para tales efectos; el procedimiento a observarse durante el mismo; un orden de prelación de los bienes susceptibles a asegurarse, y que el levantamiento del aseguramiento se realice una vez que haya cesado la resistencia del contribuyente, y se tenga por concluido el ejercicio de las facultades de las autoridades, o bien cuando el contribuyente obtenga la suspensión del acto por autoridad judicial". Gaceta Parlamentaria núm. 3857-C, Ob.Cit., pág. XCIV.

Sobre el tema, el Pleno de la SCJN había determinado que el orden de aplicación de las medidas de apremio correspondía al juzgador (en este caso a la autoridad), siempre que cumpliera con las garantías de legalidad y seguridad jurídica y motivando la determinación. El criterio expresa:

> **MEDIOS DE APREMIO. SI EL LEGISLADOR NO ESTABLECE EL ORDEN PARA SU APLICACION, ELLO CORRESPONDE AL ARBITRIO DEL JUZGADOR.** De la interpretación del artículo 17 constitucional se llega a la conclusión de que las Legislaturas Locales tienen facultades para establecer en las leyes que expiden los medios de apremio necesarios de que dispondrán los Jueces y Magistrados para hacer cumplir sus determinaciones, en aras de la administración de justicia pronta y expedita que a cargo de estos establece el precepto constitucional supracitado; luego, si el legislador no establece un orden para la imposición de las medidas de apremio que

enumere en la norma respectiva, ha de considerarse que corresponde al arbitrio del juzgador, de acuerdo con la experiencia, la lógica y el buen sentido, aplicar el medio que juzgue eficaz para compeler al contumaz al cumplimiento de una determinación judicial, debiendo en ello, como en cualquier acto de autoridad, respetar las garantías de legalidad y seguridad jurídica que establecen los artículos 14 y 16 constitucionales, esto es, expresando las razones (debida motivación) por las que utiliza el medio de que se trate. [J]; 9a. Epoca; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo III, mayo de 1996; pág. 31. Contradicción de tesis 31/95. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Segundo Circuito. 23 de abril de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: José Pablo Pérez Villalba. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintinueve de abril en curso, aprobó, con el número 21/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a 29 de abril de 1996.

C.- En qué consiste el auxilio de la fuerza pública. De acuerdo con el párrafo tercero de la fracción I, del artículo 40, ésta consistirá "en efectuar las acciones necesarias para que las autoridades fiscales ingresen al domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, oficinas, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que utilicen para el desempeño de sus actividades los contribuyentes, así como para brindar la seguridad necesaria al personal actuante, y se solicitará en términos de los ordenamientos que regulan la seguridad pública de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que tengan celebrados con la Federación".

D.- Supuestos para no aplicar el auxilio de la fuerza pública. El párrafo penúltimo del artículo 40, CFF, obliga a la autoridad fiscal a abstenerse de solicitar el auxilio de la fuerza pública en los casos que "los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, no atiendan las solicitudes de información o los requerimientos de documentación que les realicen las autoridades fiscales, o al atenderlos no proporcionen lo solicitado; cuando se nieguen a proporcionar la contabilidad con la cual acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que estén obligados,

o cuando destruyan o alteren la misma".

Es decir, en estos supuestos el legislador no está considerando que existe impedimento para ingresar al domicilio fiscal del contribuyente o que se pone en riesgo al personal visitador de la autoridad fiscal.

E.- Supuestos para no aplicar las medidas de apremio. El último párrafo del artículo 40, CFF, determina que no se aplicarán estas, cuando haya manifestación "por escrito a la autoridad, que se encuentran impedidos de atender completa o parcialmente la solicitud realizada por causa de fuerza mayor o caso fortuito, y lo acrediten exhibiendo las pruebas correspondientes".

8.1.2.- El aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente o responsable solidario, respecto de los actos, solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a éstos

Esta medida de apremio que se contiene en la fracción III, del artículo 40, CFF, y el procedimiento para su práctica se contiene en el artículo 40-A, CFF, cambia radicalmente para el año 2014, toda vez que ahora, primero se tiene que agotar los medios de apremio que establece las fracciones I y II del artículo 40, CFF.

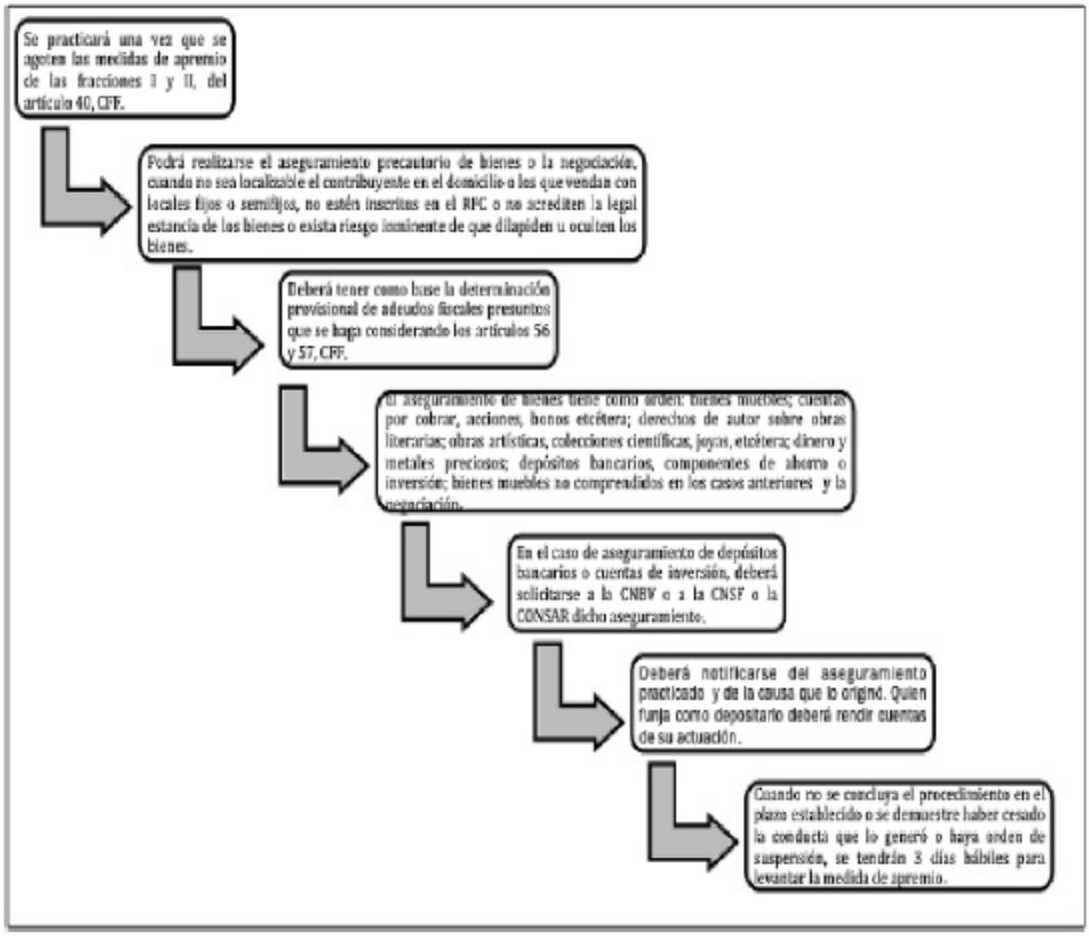
Consideramos que el motivo de la reforma a esta medida de apremio, obedece a la Jurisprudencia 3/2013, sustentada por el Pleno de la SCJN, en la que declaró inconstitucional dicha medida y para ello expresó:

> **ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACION DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTICULO 40, FRACCION III, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LO PREVE, VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD**

JURIDICA. Al establecer el citado precepto que la autoridad fiscal podrá aplicar, como medida de apremio, el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente cuando éste, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de sus facultades de comprobación, viola el derecho a la seguridad jurídica reconocido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicha medida no tiene por objeto garantizar un crédito fiscal y se impone sin que existan elementos suficientes que permitan establecer, al menos presuntivamente, que el contribuyente ha incumplido con sus obligaciones fiscales; de ahí que al no precisarse los límites materiales para el ejercicio de esa atribución se da pauta a una actuación arbitraria de la autoridad hacendaria. No obsta a lo anterior que el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente obedezca a un fin constitucionalmente válido, consistente en vencer su resistencia para que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación y logre que cumpla eficazmente con su obligación constitucional de contribuir al gasto público, en razón de que tal medida de apremio, en tanto impide que ejerza sus derechos de propiedad sobre los bienes asegurados, no es proporcional con el fin pretendido por el legislador ni es idónea para ello, ya que puede llegar a obstaculizar el desarrollo normal de sus actividades ordinarias y, con ello, generar que incumpla con las obligaciones derivadas de sus relaciones jurídicas, incluyendo las de naturaleza tributaria, a más de que existen otros medios que restringen en menor medida sus derechos fundamentales, como el auxilio de la fuerza pública y la imposición de sanciones pecuniarias. [J]; 10a. Epoca; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Libro XVII, febrero de 2013, Tomo 1; pág. 7. CONTRADICCION DE TESIS 291/2012. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 27 de septiembre de 2012. Mayoría de seis votos; votaron en contra: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, Luis María Aguilar Morales y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Encargado del engrose: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero. El Tribunal Pleno, el catorce de febrero en curso, aprobó, con el número la tesis jurisprudencial que antecede. México,

Distrito Federal, a 14 de febrero de 2013.

El artículo 40-A, que se adicionó al CFF, a partir del 1o. de enero del 2014, lo representamos en el esquema siguiente:


Se practicará una vez que se agoten las medidas de apremio de las fracciones I y II, del artículo 40, CFF.
Podrá realizarse el aseguramiento precautorio de bienes o la negociación, cuando no sea localizable el contribuyente en el domicilio o los que vendan con locales fijos o semifijos, no estén inscritos en el RFC o no acrediten la legal estancia de los bienes o exista riesgo inminente de que dilapiden u oculten los bienes.
Deberá tener como base la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que se haga considerando los artículos 56 y 57, CFF.
El aseguramiento de bienes tiene como orden: bienes muebles; cuentas por cobrar, acciones, bonos etcétera; derechos de autor sobre obras literarias; obras artísticas, colecciones científicas, joyas, etcétera; dinero y metales preciosos; depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión; bienes muebles no comprendidos en los casos anteriores y la negociación.
En el caso de aseguramiento de depósitos bancarios o cuentas de inversión, deberá solicitarse a la CNBV o a la CNSF o la CONSAR dicho aseguramiento.
Deberá notificarse del aseguramiento practicado y de la causa que lo originó. Quien funja como depositario deberá rendir cuentas de su actuación.
Cuando no se concluya el procedimiento en el plazo establecido o se demuestre haber cesado la conducta que lo generó o haya orden de suspensión, se tendrán 3 días hábiles para levantar la medida de apremio.

Como puede observarse, ahora el artículo 40-A, CFF, elimina la inseguridad jurídica consistente en desconocer sobre qué monto o cantidad recaería el aseguramiento de los bienes, en virtud que debe existir una determinación provisional de adeudos, utilizando como soporte los artículos 56 y 57, CFF.

8.2.- Las medidas cautelares que puede aplicar la autoridad fiscal

En este apartado examinamos las atribuciones que tiene la autoridad fiscal,

conforme al artículo 41, CFF, para aplicar medidas tendientes a obligar a la presentación de declaraciones omitidas, o, de acuerdo al artículo 145, CFF, tendientes a procurar la garantía del interés fiscal en forma cautelar, embargando precautoriamente bienes o la negociación del contribuyente, cuando haya peligro de que el contribuyente realice medidas para evitar su cumplimiento, siempre que haya crédito fiscal, aunque no sea exigible o bien, se detecten conductas, durante el proceso de fiscalización que obstaculicen su realización o haya riesgo inminente de que vaya a dilapidar los bienes.

8.2.1.- Para obligar a presentar declaraciones, avisos o documentos omitidos

Esta atribución se ejerce por la autoridad fiscal para obligar al contribuyente a presentar declaraciones, avisos o demás documentación que se encuentren omitidas y que para la Primera Sala de la SCJN, se consideran facultades de gestión y con este fin expresa:

> **FACULTADES DE COMPROBACION Y DE GESTION DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SUS DIFERENCIAS.** Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal está facultada constitucionalmente en el artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, del mismo ordenamiento supremo, concretizada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria. Ahora, dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran, entre otras, la prevista en el numeral 41, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2010, por medio de la cual la autoridad fiscal requiere a los contribuyentes la presentación de los documentos por los cuales se acredite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y, en caso de no hacerlo, procederá a imponer la multa correspondiente con el objeto de controlar y vigilar el cumplimiento de dichas obligaciones. En cambio, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se encuentran

previstas en el numeral 42 del código tributario invocado, y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las citadas obligaciones, facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocado una regulación y procedimiento propios que cumplir. [TA]; 10a. Epoca; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro VIII, mayo de 2012, Tomo 1; pág. 1094.

8.2.2.- Particularidades de las medidas cautelares del artículo 41, CFF

A.- Deben ejercerse en forma sucesiva, o por orden, las fracciones I y II de dicho precepto. La fracción I del artículo 41, CFF, es muy precisa en señalar que la autoridad fiscal, previo a determinar un crédito provisional, deberá anteceder tres requerimientos con las multas respectivas.

Dicha situación la confirma la Sala Regional del Centro I, del TFJA, cuando señala:

> **ARTICULO 41 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. PROCEDIMIENTO POR FASES QUE NO PERMITE A LA AUTORIDAD FISCAL UN EJERCICIO ARBITRARIO DE SUS FACULTADES.** Frente al posible incumplimiento de una obligación por parte del contribuyente, en el dispositivo en análisis se otorgan facultades a la autoridad para lograr su cumplimiento. Así, las disposiciones contenidas en el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación evidencian que se trata de un procedimiento establecido por fases y no por plazos, sin que con ello, per se, cause un menoscabo a la esfera jurídica del particular, ni le produzca indefensión alguna, pues se garantizan las formalidades esenciales del procedimiento y por tanto las del debido proceso legal. En primer término, ante la posibilidad de que exista un incumplimiento a una obligación, se otorga a la autoridad la facultad de requerir al contribuyente para que en el término de quince días dé cumplimiento a esta o, en su caso, demuestre que había sido cumplida anteriormente y únicamente, ante el incumplimiento del requerimiento, proceder a la imposición de la multa correspondiente. Ahora bien, de no lograrse el cumplimiento de la obligación, la

autoridad puede requerir e imponer multa hasta en tres ocasiones, lo que no procederá de haberse cumplido con la obligación requerida. Por tanto, únicamente se estará en el supuesto de procedibilidad de la segunda fracción contenida en el dispositivo en análisis de no lograrse el cumplimiento de la obligación omitida durante la primera fase procedimiental, caso en el que se podrá hacer efectiva al contribuyente o al responsable solidario omiso, una cantidad igual al monto mayor que hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las seis últimas declaraciones de la contribución de que se trate o una cantidad igual a la contribución que a este corresponda determinar según se trate de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, o de una declaración de las que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva. Ahora bien, la fracción II, del dispositivo en análisis claramente refiere que el pago de estas cantidades no liberan al contribuyente de la obligación de presentar la declaración omitida, por lo que en el último párrafo se establece que en caso del incumplimiento a tres o más requerimientos respecto de la misma obligación, se pondrán los hechos en conocimiento de la autoridad competente para que se proceda por desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente. De lo que se concluye que las disposiciones contenidas en el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación no permiten a la autoridad fiscal un ejercicio arbitrario de sus facultades ya que si bien, no establece plazos, sí establece fases y grados de su ejercicio, según se logre el objetivo consistente en el cumplimiento de la obligación omitida en cada una de estas o no, debiendo respetar el derecho de audiencia y garantías de legalidad y seguridad jurídica del contribuyente, según se prevé en los artículos 14 y 16 constitucionales, correlativos del contenido del artículo 8 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos. 7a. época, Publicación: núm. 22, mayo 2013. página: 430.

B.- En cuanto a la multa. Sobre esta medida cautelar, encontramos los lineamientos siguientes: Constituye un acto de molestia (OBLIGACIONES FISCALES. LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA REQUERIR A LOS CONTRIBUYENTES LA DOCUMENTACION RELATIVA A SU CUMPLIMIENTO Y SANCIONAR SU INCUMPLIMIENTO, EN TERMINOS DEL ARTICULO 41, FRACCION I,

DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE EN 2010, CONSTITUYE UN ACTO DE MOLESTIA. [TA]; 10a. Epoca; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro VIII, mayo de 2012, Tomo 1; pág. 1110); No viola el derecho de seguridad jurídica (OBLIGACIONES FISCALES. EL ARTICULO 41, FRACCION I, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE EN 2010, AL PREVER LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA REQUERIR A LOS CONTRIBUYENTES LA DOCUMENTACION RELATIVA AL CUMPLIMIENTO DE AQUELLAS Y SANCIONAR SU INCUMPLIMIENTO, NO VIOLA EL DERECHO DE SEGURIDAD JURIDICA. [TA]; 10a. Epoca; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro VIII, mayo de 2012, Tomo 1; pág. 1109 y MULTA CONTENIDA EN EL ARTICULO 41, FRACCION I, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. EL HECHO DE QUE ESE NUMERAL NO ESTABLEZCA PLAZO LEGAL PARA SU IMPOSICION O NOTIFICACION, NI PARA QUE LA AUTORIDAD VALORE Y RESUELVA SOBRE LO PROPORCIONADO PARA DESAHOGAR UN REQUERIMIENTO POR DOCUMENTACION OMITIDA, NO GENERA INSEGURIDAD JURIDICA. [TA]; 10a. Epoca; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro VIII, mayo de 2012, Tomo 2; pág. 1350); No se rige por el derecho de audiencia previa (OBLIGACIONES FISCALES. LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA REQUERIR A LOS CONTRIBUYENTES LA DOCUMENTACION RELATIVA AL CUMPLIMIENTO DE AQUELLAS Y SANCIONAR SU INCUMPLIMIENTO EN TERMINOS DEL ARTICULO 41, FRACCION I, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO SE RIGE POR EL DERECHO DE AUDIENCIA PREVIA. [TA]; 10a. Epoca; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro VIII, mayo de 2012, Tomo 1; pág. 1111) y el Estado de Jalisco, como autoridad fiscal federal, carece de atribuciones para sancionar sin previo requerimiento (CONTRIBUCIONES FEDERALES. MULTA PREVISTA EN EL ARTICULO 41, FRACCION III, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. LA AUTORIDAD FISCAL DEL ESTADO DE JALISCO CARECE DE COMPETENCIA PARA IMPONERLA DE MANERA DIRECTA, SIN PREVIO REQUERIMIENTO, RESPECTO A CONTRIBUCIONES FEDERALES (LEGISLACION VIGENTE EN 2009). J]; 10a. Epoca; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro III, diciembre de 2011, Tomo 4; pág. 2681.

CONTRADICCION DE TESIS 266/2011. Entre las sustentadas por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y el entonces Primer Tribunal Colegiado Auxiliar con residencia en Guadalajara, Jalisco, actual Tercer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Tercera Región (en apoyo al Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito). Tesis de jurisprudencia 18/2011 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 26 de octubre de 2011).

C.- El crédito provisional. Será equivalente a "una cantidad igual al monto mayor que hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las seis últimas declaraciones de la contribución de que se trate" o bien, "Cuando la omisión sea de una declaración de las que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, la autoridad fiscal podrá hacer efectiva al contribuyente, una cantidad igual a la contribución que a éste corresponda determinar, sin que el pago lo libere de presentar la declaración omitida".

En criterio de la Primera Sala de la SCJN, las medidas cautelares del artículo 41, CFF, no son confiscatorias ni atentan contra el Principio de Proporcionalidad Tributaria y para ello se sustenta: DETERMINACION PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTICULO 41, FRACCION II, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. NO CONSTITUYE UNA MEDIDA CONFISCATORIA DEL PATRIMONIO DE LOS CONTRIBUYENTES. (Décima época, Gaceta del S.J.F., Tomo: Libro 5, abril de 2014, pág. 803. Esta tesis se publicó el viernes 25 de abril de 2014 a las 9:32 horas en el S.J.F.) y DETERMINACION PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. EL ARTICULO 41, FRACCION II, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LA PREVE, NO INFRINGE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. (Décima época, Gaceta del S.J.F., Tomo: Libro 5, abril de 2014, pág. 803. Esta tesis se publicó el viernes 25 de abril de 2014 a las 9:32 horas en el S.J.F.).

8.2.3.- El embargo precautorio

Procede de acuerdo con la fracción I del artículo 145, CFF, en los casos que

el contribuyente desocupe el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva, o se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes o tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente.

En una tesis ilustrativa, la Primera Sala de la SCJN establece la diferencia entre las medidas precautorias contenidas en los artículos 145 y el extinto 145-A, CFF,[169] y para ello determina en lo aplicable:

169 Este precepto se derogó a partir del 1o. de enero del 2014, por modificación publicada el 9 de diciembre del 2013, DOF.

> ambas instituciones constituyen, para efectos prácticos, un aseguramiento o embargo de bienes, pero mientras el embargo precautorio tiene por objeto asegurar el cobro de una deuda tributaria sin ser exigible, el aseguramiento de bienes es una medida provisional basada en la exigencia de velar por el interés público, como es la efectividad de la actuación de la autoridad y cuya validez depende de un adecuado ejercicio proporcional al daño que pretende evitarse, pues garantiza que el contribuyente no se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, o que el procedimiento administrativo de visita domiciliaria no pueda comenzar por haber desaparecido el contribuyente o por ignorarse su domicilio, de esta manera la medida preventiva sería acorde con el principio de seguridad jurídica porque existe proporcionalidad y coherencia con el objeto, pues mediante el aseguramiento puede descubrirse el estado fiscal del sujeto obligado, permitirse el funcionamiento de la negociación, y no parece necesario para cumplir con el propósito, inmovilizar el resto de los bienes de una empresa, como inmuebles, cuentas bancarias, depósitos o valores, porque no hay seguridad que determine correctamente su situación fiscal, sino simular un mecanismo de garantía para futuros créditos fiscales, lo cual sería objeto de un análisis de legalidad de una situación concreta. EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. ES UNA INSTITUCION DIFERENTE DEL ASEGURAMIENTO DE BIENES (INTERPRETACION DEL MODIFICADO ARTICULO 145 Y DEL VIGENTE ARTICULO 145-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION). TA]; 9a. Epoca; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo

XXXI, febrero de 2010; pág. 116.

Las diferencias entre el aseguramiento de bienes o de la negociación con el embargo precautorio de bienes o de la negociación las detallamos en el esquema siguiente:

MEDIDAS DE APREMIO	MEDIDAS CAUTELARES
Aseguramiento de bienes o negociaciones (artículo 40-A, CFF).	Embargo precautorio de bienes o negociaciones (artículo 145, CFF).
Recae sobre bienes muebles; cuentas por cobrar, acciones, bonos etcétera; derechos de autor sobre obras literarias; obras artísticas, colecciones científicas, joyas, etcétera; dinero y metales preciosos; depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión; bienes muebles no comprendidos en los casos anteriores o la negociación.	Recae sobre bienes muebles; cuentas por cobrar, acciones, bonos etcétera; derechos de autor sobre obras literarias; obras artísticas, colecciones científicas, joyas, etcétera; dinero y metales preciosos; depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión; bienes muebles no comprendidos en los casos anteriores o la negociación.
Causales: No sea localizable el contribuyente en el domicilio fiscal, o los que venden con locales fijos o semifijos, no estén inscritos en el RFC o no acrediten legal estancia de los bienes o exista riesgo inminente de que dilapiden u oculten los bienes.	Causales: Desocupar el domicilio sin presentar aviso, después de haberse emitido la liquidación, oponerse a la notificación del crédito fiscal o tener créditos fiscales que no están garantizados o la garantía resulte insuficiente.
Base del aseguramiento: la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que se haga considerando los artículos 56 y 57, CFF.	Base del embargo precautorio: la determinación de las diferencias de las contribuciones.
Deberá notificarse al contribuyente, responsable solidario o tercero, a más tardar el tercer día siguiente al de la medida y la causa que la originó. Art. 40-A, fracción V, CFF.	Deberá notificarse al contribuyente, a más tardar el tercer día siguiente de la medida y la causa que la originó. Art. 145, fracción V, CFF.
El aseguramiento podrá dejarse sin efecto si el procedimiento de fiscalización no se concluye en el plazo o se demuestre haber cesado los efectos de la causa que la generó.	El embargo precautorio se convierte en definitivo cuando el crédito sea exigible y se podrán sustituir los bienes, a petición del contribuyente.

8.3.- La clausura de negociaciones en materia fiscal

La clausura, según el Diccionario de la Real Academia Española, es el "acto solemne con que se terminan o suspenden las deliberaciones de un congreso, un tribunal, etc.". En materia fiscal, es el acto con el que se suspende en sus actividades o desarrollo, temporal o preventivamente una negociación o una autorización de la autoridad fiscal.

El CFF establece diversos supuestos para llevar a cabo la clausura de negociaciones, cuando se violen disposiciones fiscales.

8.3.1. Supuestos para que proceda

Existen distintos supuestos en los que se puede llegar a la clausura de la negociación, por contravenirse el CFF, entre las cuales se encuentran:

A.- Reincidencia de no contar con los controles volumétricos. Se contiene en la fracción XXV, del artículo 82, CFF, en relación con la fracción XXV, del artículo 81, CFF, y fracción I, apartado B, del artículo 28, CFF.

B.- Reincidencia por no expedir o no entregar comprobantes digitales por Internet de sus actividades, cuando así se disponga legalmente, o expedirlos sin requisitos fiscales. Se contiene en la fracción IV, inciso a) y b) del artículo 84, CFF, en relación con la fracción VII, del artículo 83, CFF, se podrá aplicar "clausura preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días".

C.- Reincidencia en expedir comprobantes digitales por Internet asentando nombre, denominación, razón social o domicilio fiscal de persona distinta a la que adquiere el bien o el servicio. Se contiene en la fracción VI del artículo 84, CFF, en relación con la fracción IX, del artículo 83, CFF, se podrá aplicar, en caso de reincidencia, "clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días".

D.- Reincidencia en no demostrar que los marbetes o precintos se adquirieron legalmente. Se contiene en la parte final del artículo 86-B, CFF, en relación con artículo 86-A, fracción V, CFF, se podrá aplicar, la "clausura del establecimiento del contribuyente o poseedor de los bienes a que se refiere el artículo 86-A, por un plazo de 3 a 15 días".

E.- Reincidencia de no llevar el control físico los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y de tabacos labrados, del artículo 19, fracción X, LIEPS, o no llevar el control físico o volumétrico, los productores o envasadores de bebidas alcohólicas de a que se refiere el artículo 19, fracción XVI, LIEPS, o llevarlo en forma distinta. Se contiene en el artículo 86-F, CFF, en relación con artículo 86-E, CFF, se podrá aplicar, en caso de reincidencia, "clausura del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días ".

F.- Reincidencia en materia de no impresión de códigos de seguridad, de no proporcionar la información para verificar su cumplimiento u oponerse a la verificación en los establecimientos o domicilios de dichos códigos. Se contiene en la parte final del artículo 86-H, CFF, en relación con artículo 86-G, CFF, se podrá aplicar, en caso de reincidencia, "clausura del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días ".

8.4.- La determinación presunta

Conforme a los artículos 55 al 62, CFF, la autoridad fiscal tiene atribuciones para determinar presuntivamente la utilidad fiscal, o ingresos, valor de actos u otras actividades, con el fin de conocer cuál y cuánto es el adeudo que el contribuyente pudiera haber contraído con el fisco.

Estas atribuciones se ejercen cuando el contribuyente, con responsabilidad directa o solidaria, no tiene registros contables o están incompletos o no se declararon operaciones o se declararon incompletas, etcétera. Por ello, Daniel Mendonca, opina que "la incorporación de presunciones por vía legal constituye un mecanismo del cual se vale el derecho para resolver, en un sentido determinado, aquellos casos en que existe incertidumbre acerca de si se han producido ciertas circunstancias de hecho, correlacionadas con ciertas soluciones por normas del sistema en cuestión... son un mecanismo de superación de situaciones de incertidumbre, en razón de la ausencia de elementos de prueba a favor o en contra de determinada proposición..."[170]

170 Estudio Preliminar, Ficciones Jurídicas, Hans Kelsen, Lon. F. Fuller y Alf Ross., Distribuciones Fontamara, México, 2003, pág. 17.

No pasamos por alto que existe adicionalmente, en el artículo 69-B-Bis, CFF, la facultad para "presumir que se efectuó la transmisión indebida de las pérdidas fiscales", incorporado al CFF, a partir del 2 de junio de 2018, por reforma publicada el día anterior, pero su mecanismo es diferente al que analizamos en este apartado, toda vez que su procedimiento, se asemeja al contenido en el artículo 69-B, CFF.

Tratándose de la justificación para aplicar la determinación presuntiva, la Primera Sala de la SCJN, establece: "conforme al artículo 6o. del Código

Fiscal de la Federación, el contribuyente debe determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, es decir, es en el causante en quien recae la obligación de determinar, en cantidad líquida, las contribuciones a enterar, mediante operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley. Así, la autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias e identificar, por consiguiente, su capacidad para contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, la determinación presuntiva de contribuciones por parte de la autoridad tiene lugar cuando el contribuyente violenta el principio de la buena fe, y como resultado de ello la autoridad no está en aptitud de conocer con veracidad las operaciones por él realizadas; de ahí que la función de la presunción es, por tanto, dar certeza y simplicidad a la relación tributaria, ante el incumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales. Consecuentemente, el análisis del principio de proporcionalidad tributaria, en el caso de presunciones relativas, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran tenga un mínimo y no un máximo de justificación, por lo que la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigir al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si las presunciones relativas son legítimas desde el punto de vista constitucional, con dos condiciones: 1) que correspondan a criterios de razonabilidad, es decir, que no se establezcan arbitrariamente, por lo que al analizar la legitimidad constitucional de una presunción en materia fiscal, a este Tribunal Constitucional le compete determinar si el ejercicio de esa facultad contrasta manifiestamente con el criterio de razonabilidad, es decir, que se revele en concreto como expresión de un uso distorsionado de la discrecionalidad, resultando arbitraria y, por tanto, de desviación y exceso de poder; y, 2) que la prueba en contrario que admitan se establezca dentro de límites precisos y objetivos, a través de medios idóneos para destruir tal presunción". DETERMINACION PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. SU ANALISIS A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis: 1a. CLXVIII/2014 (10a.), Gaceta del S.J.F., Décima Epoca, Primera Sala, Libro 5, abril de 2014, Tomo I, pág. 804).

Para el año 2014, en materia de la determinación presuntiva, se incorporaron dos nuevos tratamientos y que, a decir de la exposición de motivos de la referida modificación:[171]

171 Gaceta Parlamentaria núm. 3857-C, Ob.Cit., pág.C.

> consisten en la facultad de las autoridades fiscales para: (i) determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicando a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, un coeficiente que se determina atendiendo a la naturaleza de ciertas actividades y, (ii) modificar la utilidad o la pérdida fiscal a que se refiere la citada Ley, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación.
>
> Al respecto, es necesario aclarar que dichas figuras jurídicas se encuentran actualmente reguladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, por lo que se trata únicamente de una propuesta cuyo objeto es integrar en un solo ordenamiento las disposiciones que regulan las facultades de las autoridades fiscales en materia de determinación presuntiva. En este sentido, se propone la adición de los artículos 58 y 58-A al citado Código Fiscal de la Federación.

8.4.1.- Causales para la determinación presuntiva de la utilidad fiscal o del remanente distribuible de las personas morales con fines no lucrativos o de los ingresos o de valor de actos o actividades

Este supuesto, lo regula el artículo 55, CFF, y al efecto señala las hipótesis siguientes:

> **I.** Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades

de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Los dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.

b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos que establezcan las disposiciones fiscales.

V. No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.

VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

En materia de la fracción VI del artículo 55, CFF, la Segunda Sala de la SCJN ha determinado:

DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL, LOS INGRESOS Y EL VALOR DE LOS ACTOS, ACTIVIDADES

O ACTIVOS DEL CONTRIBUYENTE. LA FACULTAD QUE CONFIERE A LA AUTORIDAD EL ARTICULO 55, FRACCION VI, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION PARA ELLO, CUANDO SE ADVIERTAN OTRAS IRREGULARIDADES QUE IMPOSIBILITEN CONOCER SUS OPERACIONES, NO VIOLA LA GARANTIA DE SEGURIDAD JURIDICA. El precepto citado, aunque en su fracción VI no prevea lineamientos o directrices que permitan establecer cuándo se está en presencia de una irregularidad en la contabilidad del contribuyente –distinta de las precisadas en sus restantes fracciones– que imposibilite conocer sus operaciones, no viola el derecho fundamental de seguridad jurídica reconocido por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dado que ello no implica dar margen a la autoridad fiscal para que actúe arbitraria o caprichosamente pues, por una parte, tiene la obligación de precisar en el acta relativa o en el oficio de observaciones, según sea el caso, todos los datos que permitan identificar los hechos u omisiones advertidos en la contabilidad del contribuyente durante el ejercicio de sus facultades de comprobación que pudieran implicar una contravención a las disposiciones fiscales, a efecto de que aquel pueda desvirtuarlos, o bien, corregir su situación fiscal y, por otra parte, al determinar presuntivamente la utilidad fiscal, los ingresos o el valor de los actos, actividades o activos del contribuyente, debe señalar las causas especiales o razones particulares por las cuales considera que las irregularidades advertidas en su contabilidad le imposibilitan conocer las operaciones realizadas en el periodo sujeto a revisión. Tesis: 2a. XXV/2014 (10a.), Gaceta del S.J.F., Décima Epoca, Segunda Sala, Libro 4, marzo de 2014, Tomo I, pág. 1081.

8.4.2.- Determinación presuntiva de las contribuciones que debieron haberse retenido o enterado

El procedimiento para determinarla, se contiene en el artículo 57 y faculta a la autoridad para aplicarla, siempre y cuando aparezcan omisiones por más

del 3% sobre la retención y entero, pudiendo hacer efectivo "cualquiera de los procedimientos previstos en las fracciones I a V inclusive del artículo 56 de este Código".

8.4.3.- Los coeficientes de utilidad para la determinación de la utilidad fiscal del contribuyente a que se refiere la LISR

Este procedimiento se incorpora al CFF, en su artículo 58, a partir del 1o. de enero del 2014.[172] Su texto es el siguiente:

172 Reforma publicada el 9 de diciembre del 2013, DOF.

> **Artículo 58.** Las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:
>
> **I.** Se aplicará 6% a los siguientes giros:
>
> Comerciales: Gasolina, petróleo y otros combustibles de origen mineral.
>
> **II.** Se aplicará 12% en los siguientes casos:
>
> Industriales: Sombreros de palma y paja.
>
> Comerciales: Abarrotes con venta de granos, semillas y chiles secos, azúcar, carnes en estado natural; cereales y granos en general; leches naturales, masa para tortillas de maíz, pan; billetes de lotería y teatros.
>
> Agrícolas: Cereales y granos en general.
>
> Ganaderas: Producción de leches naturales.
>
> **III.** Se aplicará 15% a los giros siguientes:
>
> Comerciales: Abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional; salchichonería, café para consumo nacional; dulces, confites,

bombones y chocolates; legumbres, nieves y helados, galletas y pastas alimenticias, cerveza y refrescos embotellados, hielo, jabones y detergentes, libros, papeles y artículos de escritorio, confecciones, telas y artículos de algodón, artículos para deportes; pieles y cueros, productos obtenidos del mar, lagos y ríos, substancias y productos químicos o farmacéuticos, velas y veladoras; cemento, cal y arena, explosivos; ferreterías y tlapalerías; fierro y acero, pinturas y barnices, vidrio y otros materiales para construcción, llantas y cámaras, automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo, con excepción de accesorios.

Agrícolas: Café para consumo nacional y legumbres.

Pesca: Productos obtenidos del mar, lagos, lagunas y ríos.

IV. Se aplicará 22% a los siguientes rubros:

Industriales: Masa para tortillas de maíz y pan de precio popular.

Comerciales: Espectáculos en arenas, cines y campos deportivos.

V. Se aplicará 23% a los siguientes giros:

Industriales: Azúcar, leches naturales; aceites vegetales; café para consumo nacional; maquila en molienda de nixtamal, molienda de trigo y arroz; galletas y pastas alimenticias; jabones y detergentes; confecciones, telas y artículos de algodón; artículos para deportes; pieles y cueros; calzado de todas clases; explosivos, armas y municiones; fierro y acero; construcción de inmuebles; pintura y barnices, vidrio y otros materiales para construcción; muebles de madera corriente; extracción de gomas y resinas; velas y veladoras; imprenta; litografía y encuadernación.

VI. Se aplicará 25% a los siguientes rubros:

Industriales: Explotación y refinación de sal, extracción de maderas finas, metales y plantas minero-metalúrgicas.

Comerciales: Restaurantes y agencias funerarias.

VII. Se aplicará 27% a los siguientes giros:

Industriales: Dulces, bombones, confites y chocolates, cerveza, alcohol,

perfumes, esencias, cosméticos y otros productos de tocador; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería; papel y artículos de papel; artefactos de polietileno, de hule natural o sintético; llantas y cámaras; automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo.

VIII. Se aplicará 39% a los siguientes giros:

Industriales: Fraccionamiento y fábricas de cemento.

Comerciales: Comisionistas y otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles.

IX. Se aplicará 50% en el caso de prestación de servicios personales independientes.

Para obtener el resultado fiscal, se restará a la utilidad fiscal determinada conforme a lo dispuesto en este artículo, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores.

8.4.4.- Causales para determinar presuntivamente el precio de adquisición o de enajenación de bienes, con el fin de modificar la utilidad o pérdida fiscal

Este procedimiento se incorpora en el artículo 58-A, CFF, que se adicionó a partir del 1o. de enero del 2014 y aplica para los casos siguientes:

I. Las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.

II. La enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.

III. Se trate de operaciones de importación o exportación, o en general

se trate de pagos al extranjero.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las autoridades fiscales podrán considerar lo siguiente:

a) Los precios corrientes en el mercado interior o exterior, y en defecto de estos, el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales;

b) El costo de los bienes o servicios, dividido entre el resultado de restar a la unidad el por ciento de utilidad bruta. Se entenderá como por ciento de utilidad bruta, ya sea la determinada de acuerdo con el artículo 60 de este Código o, conforme a lo establecido en el artículo 58 del mismo. Para los efectos de lo previsto por este inciso, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados;

c) El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 58 de este Código.

En materia de esta presuntiva, deberán considerarse los artículos 63 y 64, RCFF, que disponen:

Artículo 63.- Para los efectos del artículo 58-A del Código, cuando el contribuyente reciba como parte del precio un artículo usado que después enajene con pérdida, las Autoridades Fiscales deberán considerar la operación global para determinar si existe enajenación a costo de adquisición o a menos de dicho costo.

Artículo 64.- Para los efectos del artículo 58-A, fracción III del Código, se entenderá que se trata de pagos al extranjero, cuando el beneficiario de los mismos sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, o que teniéndolo, el ingreso no sea atribuible a éste.

8.4.5.- Presunción de operaciones para la comprobación de los ingresos, del valor de

los actos, actividades o de activos por los que se deban pagar contribuciones

Para esta comprobación el artículo 59, CFF, señala, entre otras cuestiones, cuál es la información que se debe tomar en cuenta por la autoridad fiscal, entre ellas, la contenida en la contabilidad, los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente, así como los cheques librados contra su cuenta bancaria y la diferencia en los inventarios.

Este mismo precepto determina "que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a $1,414,110.00 en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones". Lo que significa que para los contribuyentes ubicados en este rango de ingresos no se les podrá determinar presuntivamente ingresos o valor de actos o actividades.

Relacionado con este supuesto, la Segunda Sala de la SCJN, en la Tesis de jurisprudencia 56/2010, determina que es procedente aplicarlo cuando el registro de los depósitos bancarios en la contabilidad no esté soportado con la documentación respectiva. La tesis señala:

> **PRESUNCION DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 59, FRACCION III, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPOSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTE SOPORTADO CON LA DOCUMENTACION CORRESPONDIENTE.** De la interpretación armónica, literal, lógica, sistemática y teleológica del artículo 59, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que la estimativa indirecta de ingresos se actualiza cuando el contribuyente no sustenta documentalmente en su contabilidad el registro de los depósitos bancarios, pues el registro contable se integra con los documentos que lo amparen, conforme al artículo 28, último párrafo, parte final, del Código, por lo cual, no basta

el simple registro, ya que volvería nugatoria la presunción de ingresos, toda vez que uno de los fines del sistema de las presunciones fiscales en materia de contabilidad, consiste en que todos los movimientos o modificaciones en el patrimonio del contribuyente se registren debidamente, pues dicha contabilidad es la base de las autodeterminaciones fiscales; de esta manera, los registros sustentados con los documentos correspondientes contribuyen a que se refleje adecuadamente la situación económica del sujeto pasivo en el sistema contable. Jurisprudencia, 9a. época, Segunda Sala, S.J.F. y su Gaceta, Tomo: XXXI, mayo de 2010, pág. 838. Contradicción de tesis 39/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito y Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 28 de abril de 2010.

Por su parte, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, considera que las autoridades fiscales y el TFJA está obligado a pronunciarse sobre las pruebas ofrecidas para justificar los depósitos. La tesis expresa:

PRESUNCION DE INGRESOS. LA ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 59, FRACCION III, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EXIGE DE LAS AUTORIDADES TRIBUTARIAS Y DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, EL DEBER DE PRONUNCIARSE DESTACADAMENTE RESPECTO DE LAS PRUEBAS QUE OFREZCA EL CONTRIBUYENTE PARA JUSTIFICAR SUS REGISTROS CONTABLES EN RELACION CON SUS DEPOSITOS BANCARIOS, DADA LA NATURALEZA DEL SISTEMA RELATIVO. El señalado fundamento establece que los depósitos en las cuentas bancarias de los contribuyentes se presumirán como ingresos y valor de actos o actividades, según el caso, cuando no exista correspondencia entre la información de la cuenta y los registros de la contabilidad, destacando que esta presunción admite prueba en contrario y su actualización exige la revisión tanto del registro contable como del soporte documental correspondiente; todo esto, conforme a la jurisprudencia 2a./J. 56/2010, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca,

Tomo XXXI, mayo de 2010, pág. 838, de rubro: "PRESUNCION DE INGRESOS ESTABLECIDA EN EL ARTICULO 59, FRACCION III, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. SE ACTUALIZA CUANDO EL REGISTRO DE LOS DEPOSITOS BANCARIOS EN LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVARLA, NO ESTE SOPORTADO CON LA DOCUMENTACION CORRESPONDIENTE". Consecuentemente, si el contribuyente ofrece pruebas para justificar sus registros contables en relación con sus depósitos bancarios, las mencionadas autoridades tienen la obligación de pronunciarse destacadamente sobre estas, pues de lo contrario se haría nugatorio el derecho del contribuyente dentro del especial sistema de la presunción, la cual tiene el propósito de revertir la carga de la prueba al contribuyente cuando se demuestran sus extremos (depósito y falta de registro contable), pero dentro de esa mecánica, si existe el registro en la contabilidad, debe concederse al contribuyente el derecho de ofrecer todas la pruebas que justifiquen y expliquen tanto el ingreso como el asiento realizado en la contabilidad, lo que importa una valoración detenida de dichos aspectos, especialmente tratándose de pruebas exhibidas durante la comprobación fiscal. Tesis: II.3o.A.102 A (10a.), S.J.F., Décima Epoca, Publicación: viernes 21 de marzo de 2014 11:03 h.

8.4.6.- Presunción de enajenación de bienes y del importe de la enajenación, por omitir el registro de adquisiciones en la contabilidad

De darse este supuesto, la autoridad fiscal, en términos del artículo 60, CFF, podrá determinar que el importe de la enajenación resulta de la operación siguiente:

I. El importe determinado de adquisición, incluyendo el precio pactado y las contribuciones, intereses, normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto que se hubiera pagado con

motivo de la adquisición, se multiplica por el por ciento de utilidad bruta con que opera el contribuyente.

II. La cantidad resultante se sumará al importe determinado de adquisición y la suma será el valor de la enajenación.

El porciento de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se determinará dividiendo dicha utilidad bruta entre el costo que determine o se le determine al contribuyente. Para los efectos de lo previsto por esta fracción, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados. En el caso de que el costo no se pueda determinar se entenderá que la utilidad bruta es de 50%.

La presunción establecida en este artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la falta de registro de las adquisiciones fue motivada por caso fortuito o fuerza mayor.

Este mismo artículo 60, CFF, prevé que este procedimiento se aplicará "para determinar el valor por enajenación de bienes faltantes en inventarios. En este caso, si no pudiera determinarse el monto de la adquisición se considerará el que corresponda a bienes de la misma especie adquiridos por el contribuyente en el ejercicio de que se trate y en su defecto, el de mercado o el de avalúo".

8.4.7.- Presunción de ingresos o de valor de actos o actividades al no comprobarse por el periodo objeto de revisión, aplicando la reconstrucción de operaciones

Este mecanismo lo establece el artículo 61, CFF, y para ello señala:

I. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del periodo reconstruido, el

que se multiplicará por el número de días que correspondan al periodo objeto de la revisión.

II. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el periodo objeto de revisión.

Una vez reconstruida las operaciones y el ingreso o el valor de los actos o actividades, la parte final del artículo 60, CFF, dispone que a éstos "se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose de impuesto sobre la renta, se determinará previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la Ley del Impuesto sobre la Renta".

8.4.8.- Presunción de realización de operaciones realizadas por el contribuyente, con base en operaciones realizados por terceros relacionados con éste

Este supuesto lo norma el artículo 62, CFF, y para ello establece la presunción, salvo prueba en contrario, que las operaciones corresponden al contribuyente cuando

I. Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.

II. Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aun cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio.

III. Señalen el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se

comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.

IV. Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.

A continuación representamos en un esquema los supuestos y causales para la determinación en forma presunta de contribuciones:

Art. 55, CFF
•Causales para la determinación presuntiva de ingresos o de valor de actos o actividades o de activos
Art. 56, CFF
•Procedimiento para determinar los ingresos brutos o el valor de actos o actividades o activos
Art. 57, CFF
•Determinación presuntiva de las contribuciones que debieron haberse retenido o enterado
Artículo 58, CFF
•Coeficientes de utilidad para determinar la utilidad fiscal del contribuyente
Art. 58-A, CFF
•Causales para la determinar presuntivamente el precio de adquisición o de enajenación de bienes, con el fin de modificar la utilidad o pérdida fiscal
Art. 59, CFF
•Presunción de operaciones para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o de activos por los que se deban pagar contribuciones.
Art. 60, CFF
•Presunción de enajenación de bienes y del importe de la enajenación, por omitir el registro de adquisiciones en la contabilidad
Art. 61, CFF
•Presunción de ingresos o de valor de actos o actividades al no comprobarse por el período objeto de revisión, aplicando la reconstrucción de operaciones
Art. 62 CFF
•Presunción de realización de operaciones realizadas por el contribuyente, con base en operaciones realizados por terceros relacionados con éste

8.5.- La facultad para determinar en cantidad líquida las contribuciones

En criterio de Ramón Valdés Costa,[173] la determinación es el acto administrativo que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia. Es un acto administrativo con los efectos propios de estos; entre ellos principalmente su obligatoriedad, aunque sujeta a los resultados de posibles impugnaciones del administrado. Esto lo diferencia indiscutiblemente de las liquidaciones o pagos hechos por el contribuyente sin intervención de la administración.

Por ello, a pesar de que el artículo 6o., CFF, establece en forma expresa que el contribuyente determinará la obligación, es indudable que este vocablo no se refiere al concepto que la doctrina tributaria conoce como accertamento o determinación tributaria.

En efecto, la mal llamada autodeterminación del contribuyente no lo es, porque hace falta la intervención de la administración tributaria, por eso nosotros le hemos denominado, para diferenciarla de la determinación, como autofijación.

8.5.1.- La autofijación fiscal por el contribuyente

El párrafo tercero del artículo 6o., CFF,[174] señala que corresponde al contribuyente "la determinación de las contribuciones a su cargo" y que, como ya dijimos, en realidad constituye un acto de particular que no puede convertirse en un crédito fiscal, hasta que intervenga la administración tributaria.

173 Curso de Derecho Tributario, Ediciones Temis, Buenos Aires, Argentina, página 357.

174 En materia de interpretación del artículo 6o., CFF, considérese la Jurisprudencia 11/2012, de la Primera Sala de la SCJN titulada: OBLIGACIONES FISCALES. LA AUTODETERMINACION DE LAS CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTICULO 6O. DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION NO CONSTITUYE UN DERECHO, SINO UNA MODALIDAD PARA EL CUMPLIMIENTO DE AQUELLAS A CARGO DEL CONTRIBUYENTE. 10a. Epoca; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro X, julio de 2012, Tomo 1; pág. 478. Tesis de jurisprudencia 11/2012 (9a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de 20 de junio de 2012.

El artículo 6o., CFF que analizamos señala las particularidades siguientes:

A.- Las contribuciones se causan por las normas vigentes cuando se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho, aunque les pueden aplicar las

normas de procedimiento que se emitan con posterioridad, por ejemplo, el procedimiento de fiscalización.

B.- Las contribuciones se pagan en las fechas establecidas y a falta de plazo establecido, a más tardar el día 17 del mes posterior al de la retención o recaudación, si la contribución se calcula por periodo, en caso contrario, dentro de los 5 días siguientes a su causación.

C.- Si existe opción para el cumplimiento de las obligaciones, no podrá variarse durante el ejercicio fiscal, la elegida.

8.5.2.- La determinación sobre base cierta

Esta se realiza, por la autoridad fiscal con base en los datos y registros contables, estados de cuenta bancarios, comprobantes fiscales, etcétera, que posea el contribuyente, responsable solidario o tercero y como su nombre lo indica, es a partir de datos ciertos que se logra dicha determinación de las omisiones encontradas.

La determinación cierta se rige por los artículos 38, CFF, en cuanto a la emisión del acto administrativo y 67, CFF, por lo que se refiere al plazo máximo para emitirla, so pena, que caduquen las facultades.

8.6.- La caducidad y el plazo para que se configure

La caducidad es la extinción de las facultades de la autoridad para determinar contribuciones o aprovechamientos o para imponer sanciones cuando se infrinjan las disposiciones fiscales

8.6.1.- Los plazos para el cómputo de la Caducidad

I.- En 5 años (plazo general). A partir del día siguiente, a aquel en que:

A) Se haya presentado la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo o "tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta". En el supuesto que se presente declaración complementaria, el plazo se computará a partir del día siguiente a aquel en que se presentó la misma, únicamente por los conceptos modificados.

B) Se haya presentado, o debió presentarse, declaración o aviso que no corresponda a contribuciones que se calculen por ejercicios.

C) Se haya cometido la infracción a las disposiciones fiscales si se trata de infracciones de carácter continuo o continuado. El plazo se computa a partir del día siguiente a aquel en que hubiera cesado la consumación, o se hubiera realizado la última conducta (continua) o hecho (continuado).

D) A partir de que se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, "en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad" de las fianzas otorgadas a favor de la Federación, y constituidas para garantizar el interés fiscal, debiendo ser notificada a la afianzadora.

E) A partir de que "concluya el mes en el cual el contribuyente deba realizar el ajuste previsto en el artículo 5o., fracción VI, cuarto párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tratándose del acreditamiento o devolución del impuesto al valor agregado correspondiente a periodos preoperativos".

II.- 3 años. A partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente, tratándose de responsabilidad solidaria de síndicos y liquidadores prevista en el artículo 26, fracción III, X y XVII, CFF.

III.- 10 años. Respecto de ejercicios fiscales iniciados a partir de 1985,[175] se aplicará a los contribuyentes que: a) No hayan presentado solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (si están obligados a ello); b) No lleven contabilidad o no la conserven en los plazos establecidos, (este supuesto de conservar la contabilidad entró en vigor el 1o. de enero del

2004);[176] y c) Por los ejercicios en que no se presentó alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlos.

175 Artículo Segundo Transitorio de la Ley que reforma, deroga y adiciona diversas disposiciones fiscales, publicada en el DOF, el 31 de diciembre de 1984

176 Reforma publicada el 5 de enero de 2004, DOF.

El plazo de diez años se reducirá a cinco, cuando el contribuyente presente la declaración omitida. Se indica en el artículo 67, CFF, que el plazo de cinco años sumado al tiempo transcurrido entre la fecha que debió presentarse y cuando se presentó no excederá de diez años.

8.6.2.- La suspensión de la caducidad

Otra modalidad importante que se le incorporó a la caducidad, es la relativa a que se suspende su plazo, en los supuestos siguientes:

I. Cuando se ejerciten las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III, IV y IX, del artículo 42, CFF.

En torno a que esta hipótesis de suspensión sólo considera a determinados actos de fiscalización, la Segunda Sala de la SCJN considera:

> **CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE DETERMINACION DE CREDITOS FISCALES. EL ARTICULO 67 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL ESTABLECER QUE SOLO ALGUNAS DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION TIENEN EL EFECTO DE SUSPENDER EL PLAZO PARA QUE OPERE, NO VIOLA LA GARANTIA DE IGUALDAD.** Las autoridades fiscales ejercen sus facultades de comprobación dentro de un marco de discrecionalidad, el cual les permite ponderar la idoneidad para utilizar una u otra, o varias de ellas conjunta o sucesivamente, siempre atendiendo a las circunstancias particulares del caso y sin perjuicio de los plazos, formalidades y condiciones de la elegida. De esta forma, la garantía de igualdad se respeta en la medida en que todos los gobernados pueden ser sujetos de fiscalización mediante el ejercicio de las facultades de comprobación, sin que existan algunas exclusivamente aplicables a ciertos sujetos ni haya justificación para tal distinción. Así, el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, al

establecer que sólo algunas facultades de comprobación tienen el efecto de suspender el plazo para que opere la caducidad de la diversa facultad de determinación de créditos fiscales, no viola la garantía de igualdad prevista en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que las características de una u otra facultad no necesariamente deben estar presentes en las restantes, pues del artículo 42 del ordenamiento legal citado se advierte que las facultades contenidas en él tienen naturaleza distinta, cada una con características propias. Tesis: 2a. XLII/2009, S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Segunda Sala, Tomo XXIX, mayo de 2009, pág. 267.

II. Cuando se interponga recurso administrativo o juicio.

Referente a este supuesto de suspensión, la Segunda Sala de la SCJN establece:

CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL. CONFORME A LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 42/2001, LA SUSPENSION DEL PLAZO PARA QUE AQUELLA OPERE NO SE CONDICIONA A QUE EL RECURSO O JUICIO INTERPUESTO DECLARE INSUBSISTENTE EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION DESDE SU INICIO. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al interpretar el artículo 67, fracción IV, cuarto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, en la jurisprudencia 2a./J. 42/2001, de rubro: "CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL. SE SUSPENDE EL PLAZO CUANDO SE HACE VALER CUALQUIER MEDIO DE DEFENSA, INDEPENDIENTEMENTE DEL SENTIDO DE LA RESOLUCION QUE LE RECAIGA.", consideró que el plazo de caducidad en materia fiscal se suspende, entre otros supuestos, con la sola interposición del medio de defensa, con independencia de lo que se resuelva en el recurso o juicio, ya que el citado precepto no la condiciona así; esto es, que lo resuelto en éste no determina o influye en la suspensión del plazo de caducidad, por ende, lo que debe corroborarse en los casos en que se alegue la suspensión del plazo de caducidad de las facultades legales de comprobación de las autoridades fiscales, es la existencia del medio de defensa y computar el plazo de 5 años excluyendo el tiempo de suspensión que se haya generado por la interposición del recurso o juicio respectivo. En ese sentido, no puede

constituir un caso de excepción para la observancia de la referida jurisprudencia, el que con motivo de la interposición de un recurso administrativo o juicio se determine insubsistente desde el inicio el procedimiento de fiscalización, ya que en dicho criterio se estableció que la actualización de la suspensión del plazo de la caducidad no se condiciona a lo que se resuelva en el medio de defensa intentado, al no preverlo así el referido artículo 67, esto es, que la norma en comento no condiciona su actualización a lo que se resuelva en el recurso o juicio respectivo. Tesis: 2a./J. 51/2011, S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Segunda Sala, Tomo XXXIII, abril de 2011, pág. 390.

CONTRADICCION DE TESIS 377/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Décimo Segundo y Décimo Tercero, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 23 de febrero de 2011. Cinco votos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Aurelio Damián Magaña.

Tesis de jurisprudencia 51/2011. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal en sesión privada del 2 de marzo de 2011.

Nota: La tesis 2a./J. 42/2001 citada, aparece publicada en el S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Tomo XIV, septiembre de 2001, pág. 465.

III. Cuando no se puedan iniciar el ejercicio de las facultades de comprobación, en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando lo hubiere señalado de manera incorrecta.[177]

177 Este supuesto se adicionó a partir del año 2000, DOF, 31 de diciembre de 1999.

IV. Por huelga (a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga).

V. Por fallecimiento del contribuyente (hasta que se designe al representante legal de la sucesión).

VI. En el supuesto de que la sociedad que teniendo el carácter de controladora consolide su resultado fiscal en los términos de la LISR, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controlada de dicha sociedad controladora.

8.6.3.- La extensión del plazo de la caducidad

Conforme a los artículos 133-A, CFF,[178] y 52, párrafo segundo, LFPCA,[179] si la resolución recaída al recurso administrativo o al juicio de nulidad "obliga a la autoridad realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento", dicha resolución debe cumplirse en el plazo de cuatro meses, a partir de que la resolución esté firme, aun y cuando ya haya transcurrido el término de 10, 5 o 3 años antes mencionados.

178 El artículo 133-A, se adicionó al CFF, por reforma del 5 de enero del 2004. Anteriormente la extensión del plazo de la caducidad se normaba en el artículo 133, CFF.

179 El plazo para cumplir las sentencias del TFJFA, lo regulaba el artículo 239, CFF, el cual fue derogado a partir del 1o. de enero 2006, por el artículo segundo transitorio de la LFPCA, publicada el 1o. de diciembre de 2005, DOF.

En nuestro criterio estos preceptos tienen dos aristas:

A. Que si ya transcurrió, por ejemplo, el plazo de cinco años, la autoridad cuenta con cuatro meses adicionales, más el plazo para impugnar la resolución o la sentencia, para emitir una nueva resolución, cumpliendo lo ordenado.

B. Que si no ha transcurrido ninguno de los plazos (3, 5 o 10 años), se extinguirá el derecho de la autoridad para determinar y liquidar las contribuciones, si no emite resolución en el plazo antes indicado (esto lo corroboran los actuales artículos 133-A, CFF y 52, LFPCA).

OBJETIVOS DEL CAPITULO:

Al final de la unidad de enseñanza, el lector de la obra:

1. Identificará cuáles son las medidas de apremio que puede aplicar la autoridad fiscal.

2. Conocerá la exposición de motivos para la adición del artículo 40-A al CFF.

3. Comprenderá en qué consiste el auxilio de la fuerza pública.

4. Ubicará en qué casos se puede determinar una cantidad igual a la última declarada, o la declarada en las últimas declaraciones.

5. Identificará cuáles son los supuestos para aplicar el aseguramiento precautorio de bienes o negociaciones.

6. Comprenderá los supuestos para la procedencia del embargo precautorio.

7. Definirá los supuestos para la clausura de negociaciones en materia fiscal.

8. Ubicará los supuestos para que aplique la determinación presuntiva.

9. Comprenderá en qué casos aplicará la determinación presuntiva de retenciones.

10. Identificará cuáles son los coeficientes de utilidad para determinar presuntivamente la utilidad fiscal.

11. Determinará en qué casos es aplicable la caducidad.

12. Precisará los distintos plazos para que se configure la caducidad.

13. Comprenderá qué casos suspenden la configuración de la caducidad.

CAPITULO IX

LOS CREDITOS FISCALES, LA CANCELACION DE LOS CREDITOS FISCALES Y LAS FORMAS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

9.1.- *El crédito fiscal.* ***9.1.1.-*** *Cómo se integran los créditos fiscales.* ***9.1.2.-*** *Crédito fiscal exigible.* ***9.1.3.-*** *El crédito fiscal ejecutable.* ***9.2.-*** *La cancelación de créditos fiscales.* ***9.2.1.-*** *Cancelación por incosteabilidad en el cobro.* ***9.2.2.-*** *Cancelación por insolvencia del deudor.* ***9.2.3.-*** *Cancelación por imposibilidad práctica de cobro.* ***9.2.4.-*** *Por extinción de créditos fiscales de entidades paraestatales.* ***9.3.-*** *Las formas de extinguir la obligación tributaria.* ***9.3.1.-*** *El pago de contribuciones.* ***9.3.1.1.-*** *El pago en especie de las contribuciones.* ***9.3.2.-*** *El pago en parcialidades o diferido.* ***9.3.2.1.-*** *Los requisitos para tener derecho a la autorización para el pago en parcialidades o diferido.* ***9.3.2.2.-*** *Procedimiento para calcular los pagos parciales o diferidos.* ***9.3.2.3.-*** *Supuestos en los que no procede la autorización del pago a plazos o diferido.* ***9.3.2.4.-*** *Revocación de la facilidad administrativa.* ***9.3.3.-*** *La compensación.* ***9.3.3.1.-*** *Concepto de compensación.* ***9.3.3.2.-*** *El aviso para que opere la compensación.* ***9.3.3.3.-*** *La compensación de oficio.* ***9.3.3.4.-*** *Otras modalidades en la compensación.* ***9.3.4.-*** *La prescripción.* ***9.3.4.1.-*** *Antecedentes.* ***9.3.4.2.-*** *Forma de configurarse la prescripción de créditos fiscales.* ***9.3.4.3.-*** *La interrupción de la prescripción.* ***9.3.4.4.-*** *La suspensión del plazo de la prescripción.* ***9.3.5.-*** *La condonación.* ***9.3.5.1.-*** *Particularidades de la condonación fiscal.* ***9.3.5.2.-*** *La condonación del párrafo penúltimo del artículo 21, CFF.* ***9.3.5.3.-*** *La condonación de multas del artículo 74, CFF.* ***9.3.5.4.-*** *La condonación de créditos fiscales con motivo de concurso mercantil del artículo 146-B, CFF.* ***9.3.5.5.-*** *La condonación*

prevista en la LIF.

9.1.- El crédito fiscal

"Es la obligación tributaria determinada y cuantificada en cantidad líquida y representa la forma en que se materializa la misma".[180]

180 Rigoberto Reyes Altamirano, Elementos básicos de Derecho Fiscal, Editorial Universidad de Guadalajara, México, 1990, pág. 66.

9.1.1. Cómo se integran los créditos fiscales

En términos del artículo 4o., CFF, lo constituyen, los provenientes de:

A. Contribuciones y sus accesorios.

B. Aprovechamientos y sus accesorios.

C. Responsabilidad de los servidores públicos o de particulares que el Estado tenga derecho a exigirles.

D. Los que la ley les dé ese carácter.

9.1.2.- Crédito fiscal exigible

Se configura cuando ha vencido el plazo para su pago (30 días hábiles, conforme al artículo 65, CFF) o cuando cesó el beneficio del pago en parcialidades (art. 66, CFF).

9.1.3.- El crédito fiscal firme o ejecutable

Lo constituyen aquellos que por sentencia ejecutoriada se ha reconocido su validez o que han adquirido tal carácter por consentimiento expreso o tácito del contribuyente, por no haber interpuesto medio de defensa alguno contra éstos.

En el mismo sentido, véase el criterio interno del SAT, Anexo 7, MISFIS2018, que establece:

> **1/CFF/N. Crédito fiscal. Es firme cuando han transcurrido los términos legales para su impugnación, exista desistimiento a éste o su resolución ya no admita medio de defensa alguno.**
>
> Atendiendo a los efectos previstos en diversos artículos del CFF, un crédito fiscal es firme cuando el mismo ha sido consentido por los particulares, al no haberse impugnado dentro de los plazos legales para ello; cuando habiendo sido impugnado, los particulares se desistan del medio de defensa respectivo o; cuando en el medio de defensa se emita resolución que confirme la validez del acto impugnado, deseche o sobresea el recurso o juicio, y ésta no admita otro medio de defensa o recurso procesal o, admitiéndolos, los mismos no se hayan promovido dentro de los plazos legales.

Origen	Primer antecedente
2008	Oficio 600-04-02-2008-75872 de 1o. de septiembre de 2008, mediante el cual se dan a conocer los criterios normativos aprobados a agosto de 2008. Oficio 600-04-02-2009-73416 de 7 de enero de 2009, a través del cual se da a conocer el Boletín 2008, con número de criterio normativo 1/2008/CFF.

9.2.- La cancelación de créditos fiscales

Consiste en la atribución que tiene la autoridad fiscal para dar de baja un crédito fiscal, de conformidad con el artículo 146-A, CFF,[181] por existir insolvencia del deudor o del responsable solidario o por incosteabilidad en su

cobro, sin que implique que se ha declarado su extinción.

181 Adicionado al CFF, por reforma publicada el 31 de diciembre de 1998, DOF.

Los efectos de la cancelación, lo determina el artículo 146-D, CFF, cuando indica: "Los créditos fiscales que se encuentren registrados en la subcuenta especial de créditos incobrables a que se refiere el artículo 191 de este Código, se extinguirán, transcurridos cinco años contados a partir de que se haya realizado dicho registro, cuando exista imposibilidad práctica de cobro".

9.2.1.- Cancelación por incosteabilidad en el cobro

De conformidad con el artículo 146-A, CFF, la SHCP podrá declararla, tratándose de créditos "cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe".

Sobre esta modalidad de cancelación, la segunda sección de la Sala Superior del entonces TFJFA, emitió la tesis: "INCOSTEABILIDAD DE CREDITOS. SU CANCELACION ES FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD." 5a. Epoca, RTFJFA, núm. 20, agosto 2002, pág. 148.

9.2.2.- Cancelación por insolvencia del deudor

Para efectos de la cancelación, se consideran, en términos del párrafo tercero del artículo 146-A, CFF, que los deudores o responsables solidarios son insolventes "cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o estos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento

administrativo de ejecución".

9.2.3.- Cancelación por imposibilidad práctica de cobro

De conformidad con el párrafo segundo del artículo 146-D, CFF, se conceptualiza como tal, "entre otras, cuando los deudores no tengan bienes embargables, el deudor hubiera fallecido o desaparecido sin dejar bienes a su nombre o cuando por sentencia firme hubiera sido declarado en quiebra por falta de activo".

9.2.4.- Por extinción de créditos fiscales de entidades paraestatales

Aunque se encuentran en el capítulo de cancelación de créditos, en el CFF, en realidad el artículo 146-C, CFF, contiene la condonación de créditos fiscales, al prever su extinción. Para este efecto dicho dispositivo establece:

> **Artículo 146-C.** Tratándose de créditos fiscales a cargo de cualquier entidad paraestatal de la administración que se encuentre en proceso de extinción o liquidación, así como a cargo de cualquier sociedad, asociación o fideicomiso en el que, sin tener el carácter de entidad paraestatal, el gobierno Federal o una o más entidades de la administración pública paraestatal, conjunta o separadamente, aporten la totalidad del patrimonio o sean propietarias de la totalidad de los títulos representativos del capital social, que se encuentre en proceso de liquidación o extinción, operará de pleno derecho la extinción de dichos créditos, sin necesidad de autorización alguna, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:
>
> **I.** Que exista dictamen de auditor externo en el que se manifieste que la entidad no sea titular de activo alguno con el que sea posible ejecutar el cobro total o parcial de los créditos, excluyendo aquellos que se encuentren afectos mediante garantía real al pago de obligaciones que se

encuentren firmes y que sean preferentes a las fiscales federales en términos de lo dispuesto por este Código.

II. El servicio de administración y enajenación de bienes deberá informar a las autoridades fiscales de la actualización de la hipótesis prevista en la fracción anterior.

Cumplido lo anterior, los créditos fiscales quedarán cancelados de las cuentas públicas.

9.3.- Las formas de extinguir la obligación tributaria

Las formas naturales de extinguir la obligación tributaria es el pago, pero existen otras que igualmente lo extinguen, como la compensación y la prescripción.

9.3.1.- El pago de contribuciones

A.- El plazo para el pago de las contribuciones determinadas por la autoridad fiscal. El artículo 65, CFF, dispone al efecto: “Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación, excepto tratándose de créditos fiscales determinados en términos del artículo 41, fracción II de este Código en cuyo caso el pago deberá de realizarse antes de que transcurra el plazo señalado en dicha fracción”.

B.- Pago en moneda nacional. De acuerdo con el artículo 20, CFF, Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

C.- Tipo de cambio. El párrafo tercero del artículo 20, CFF, para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el DOF, el día anterior a aquel en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.

Tratándose de las contribuciones al comercio exterior, se determinarán y pagarán también, considerando el tipo de cambio que publique el Banco de México.

D.- Medios de pago. Conforme al párrafo séptimo del artículo 20, CFF, se consideran los siguientes:

> Se aceptará como medio de pago de las contribuciones y aprovechamientos, los cheques del mismo banco en que se efectúe el pago, la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, así como las tarjetas de crédito y débito, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria. Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a $1,924,820.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a $329,970.00, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, tarjetas de crédito y débito o cheques personales del mismo banco, siempre que en este último caso, se cumplan las condiciones que al efecto establezca el Reglamento de este Código. Se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que por instrucción de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica.

El artículo 14, RCFF, respecto al pago de contribuciones con cheques determina:[182]

182 Incorporése también al análisis la Regla 2.1.19, MISFIS2018, que contiene otros requisitos relativos al pago de contribuciones con cheque.

> **Artículo 14.-** Para los efectos del artículo 20, séptimo párrafo del Código, el pago mediante cheques personales se podrá realizar cuando se emitan de la cuenta del contribuyente y sean expedidos por él mismo para cubrir el entero de contribuciones y sus accesorios mediante declaraciones periódicas, incluso tratándose de los pagos realizados por fedatarios públicos que conforme a las disposiciones fiscales se encuentren obligados a determinar y enterar contribuciones a cargo de terceros, siempre que cumplan con los requisitos de este artículo y los que se establezcan en las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.
>
> El cheque mediante el cual se paguen las contribuciones y sus accesorios deberá expedirse a favor de la Tesorería de la Federación; tratándose de contribuciones que administren las entidades federativas, a favor de su tesorería u órgano equivalente y, en el caso de aportaciones de seguridad social recaudadas por un organismo descentralizado, a favor del propio organismo.
>
> Los cheques a que se refiere este artículo no serán negociables y su importe deberá abonarse exclusivamente en la cuenta bancaria de la Tesorería de la Federación, de la tesorería local u órgano equivalente o del organismo descentralizado correspondiente, según sea el caso.
>
> El pago de créditos fiscales podrá realizarse con cheques personales del contribuyente que cumplan con los requisitos de este artículo, por conducto de los notificadores ejecutores en el momento de realizarse cualquier diligencia del procedimiento administrativo de ejecución. En el acta respectiva se harán constar los datos de identificación y valor del cheque, así como el número del recibo oficial que se expida.

Por lo que respecta a la transferencia electrónica de fondos, la parte final del artículo 17, CFF, señala: “En los casos en los que se pague la contraprestación mediante transferencia electrónica de fondos, éstas se considerarán efectivamente cobradas en el momento en que se efectúe dicha transferencia, aun cuando quien reciba el depósito no manifieste su conformidad”.

Sobre este tipo de pago, consúltense la tesis siguiente:[183]

183 Considerese además: TRANSFERENCIAS ELECTRONICAS. NO CONSTITUYEN DOCUMENTOS PRIVADOS, SINO ELEMENTOS DE PRUEBA DERIVADOS DE LOS DESCUBRIMIENTOS DE LA CIENCIA, CUYA VALORACION QUEDA AL PRUDENTE ARBITRIO DEL JUZGADOR. Segundo Tribunal Colegiado En Materias Civil y De Trabajo Del Décimo Séptimo Circuito. [TA]; 9a. Epoca; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXIII, marzo de 2011; pág. 2467.

TRANSFERENCIA ELECTRONICA DE FONDOS. CUANDO SE PAGUE UNA CONTRAPRESTACION MEDIANTE AQUELLA, EN TERMINOS DEL ARTICULO 17, ULTIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, LA AUTORIDAD NO DEBE EXIGIR AL CONTRIBUYENTE QUE COMPRUEBE DICHO PAGO ANTE EL BENEFICIARIO, O BIEN, CONSIDERARLO HECHO HASTA QUE ESTE MANIFIESTE QUE LO RECIBIO "SATISFACTORIAMENTE". De conformidad con el artículo 17, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, cuando se pague una contraprestación por el uso o goce de los bienes proporcionados con motivo de la prestación de un servicio, mediante transferencia electrónica de fondos, aquélla se considerará efectivamente pagada en el momento en que ésta se efectúe. Por tanto, la autoridad no debe exigir al contribuyente que compruebe dicho pago ante el beneficiario, o bien, considerarlo hecho hasta que éste manifieste que lo recibió "satisfactoriamente". Máxime que el artículo 20, séptimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, acepta como medio de pago la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, entendiendo por ésta, el pago de contribuciones que por instrucción de los contribuyentes realizan las instituciones de crédito, a través de la afectación de los fondos de su cuenta bancaria. Decimo Sexto Tribunal Colegiado En Materia Administrativa Del Primer Circuito. [TA]; 9a. Epoca; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXIV, julio de 2011; pág. 2275.

Tratándose de este tópico, existe el análisis sistémico 4/2014, emitido por la PRODECON respecto a centros cambiarios y que transcribimos en lo relevante:[184]

184 Recuperado en: http://prodecon.gob.mx/Documentos/Banner%20Principal/2014/AS_CENTROS_CAMBIARIOS_Final%2014-03-2014.pdf.

México, D.F., 10 de marzo de 2014.

ANALISIS SISTEMICO 4/2014 CON REQUERIMIENTO DE INFORME

Imposibilidad de algunos contribuyentes, personas morales, centros cambiarios, transmisores de dinero, sociedades financieras de objeto múltiple (SOFOM) para cumplir sus obligaciones y realizar el pago de sus contribuciones mediante transferencia electrónica, toda vez que las instituciones del sector financiero (Bancos) no les permiten aperturar cuentas, o bien, cuando se las han aperturado posteriormente se las cancelan.

Observaciones y sugerencias

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente sugiere al Servicio de Administración Tributaria analizar las condiciones reales que por sus características de operación, administrativas, financieras y marco legal enfrentan los centros cambiarios, transmisores de dinero y las SOFOM, diseñándoles y proporcionándoles un esquema de pago de contribuciones alterno que les permitan a este tipo de contribuyentes cumplir oportunamente con el pago de sus contribuciones.

Por lo anterior, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 33, segundo párrafo y 76 de los lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, notifíquese por oficio a los administradores generales jurídico y de servicios al contribuyente, ambos del Servicio de Administración Tributaria el contenido del presente Análisis Sistémico, el que reviste el carácter de acuerdo de calificación de la propia problemática, a efecto de que en un plazo de treinta días naturales –siguientes a que surta efectos su notificación– manifiesten lo que a su derecho convenga, en la inteligencia de que esta Procuraduría podrá convocar a las autoridades fiscales a una o varias mesas de trabajo para encontrar las mejores soluciones a las problemáticas observadas.

En materia de pagos a través de tarjeta de crédito o débito, la Regla 2.1.20., MISFIS2018, estipula:

2.1.20. Para los efectos del artículo 20, séptimo párrafo del CFF, las instituciones de crédito autorizadas como auxiliares por la TESOFE que

cuenten con la infraestructura y servicios, podrán recibir el pago de impuestos federales, DPA's y sus accesorios a cargo de las personas físicas con tarjetas de crédito o débito emitidas por las instituciones del sistema financiero, hasta por el monto que el SAT dé a conocer en su portal.

Para los efectos del párrafo anterior, las instituciones de crédito autorizadas deberán presentar un aviso en los términos de la ficha de trámite 153/CFF "Aviso para ofrecer como medio de pago de las contribuciones federales o de DPA´s y sus accesorios, las tarjetas de crédito o débito", contenida en el Anexo 1-A.

Los contribuyentes que opten por lo señalado en el párrafo anterior, realizarán el pago correspondiente ante las instituciones de crédito autorizadas y conforme a las modalidades que se publiquen en el Portal del SAT.

Los pagos que se efectúen mediante tarjetas de crédito o débito se entenderán realizados en la fecha en que éstos se reciban en la institución de crédito autorizada.

Tratándose de pagos realizados con tarjetas de crédito y débito, los ingresos se entenderán recaudados en el momento en que la institución de crédito autorizada libere y/o acredite los recursos a favor de la TESOFE.

CFF 20

E.- Orden en el pago. Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I. Gastos de ejecución.

II. Recargos.

III. Multas.

IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código.

9.3.1.1.- El pago en especie de las contribuciones

Es el que realiza el contribuyente, a través de bienes o servicios para extinguir la obligación tributaria.

Destacamos que existe el decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares, publicado en el DOF el 31 de octubre de 1994 y modificado el 28 de noviembre de 2006 y 5 de noviembre de 2007.

En materia de los comprobantes fiscales expedidos por los artistas sobre estos pagos, la Regla 11.1.3., MISFIS2018, expresa:

> **11.1.3.** Para los efectos de los artículos 29 y 29-A del CFF, los CFDI de servicios profesionales expedidos por los artistas por la enajenación de sus obras deberán contener la leyenda "pago en especie".
>
> El CFDI a que se refiere el párrafo anterior, hará las veces de aviso al adquirente, en los términos del segundo párrafo del Artículo Séptimo del Decreto a que se refiere este Capítulo.
>
> CFF 29, 29-A

9.3.2.- El pago en parcialidades o diferido

Facilidad administrativa, prevista en el artículo 66, CFF, que posibilita que los contribuyentes que tengan adeudos fiscales (contribuciones omitidas y sus accesorios), puedan pagar en su totalidad al fisco en un plazo determinado (pago diferido en 12 meses) o pagarlo en forma parcial, hasta por un plazo máximo de 36 meses.

El trámite de presentación de la solicitud de pago a plazos o de manera diferida lo norma la Regla 2.14.1., MISFIS2018, que dispone:

> **2.14.1.** Para los efectos de los artículos 66, primer párrafo y 66-A del

CFF y 65 de su Reglamento, la solicitud para pagar en parcialidades o de manera diferida, se presentará mediante buzón tributario dentro de los quince días inmediatos siguientes a aquél en que se efectuó el pago inicial de cuando menos el 20% del monto del crédito fiscal de acuerdo con el artículo 66, fracción II del CFF, y en los términos de la ficha de trámite 103/CFF "Solicitud de autorización para pagar adeudos en parcialidades o diferido", contenida en el Anexo 1-A, se realizará, según lo siguiente:

I. Tratándose de adeudos ya determinados, la solicitud se presentará, en cualquier momento después de haberse notificado los adeudos, debiendo señalar:

a) Todos los hechos y circunstancias relacionados con el motivo de la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.

b) El número del adeudo o crédito fiscal.

c) El monto y los conceptos que se solicitan para la autorización de pago a plazos.

d) La modalidad de pago a plazos que se elige. (Pago diferido o en parcialidades).

e) Las parcialidades solicitadas, no más de 12 si es pago diferido y no más de 36 si es pago en parcialidades.

De considerarse por la autoridad que el pago a plazos es procedente deberá resolver en un plazo no mayor a quince días, siguientes a la solicitud y emitirá los FCF (Línea de captura) de la totalidad de las parcialidades que se hayan autorizado, para efecto de que el contribuyente realice el pago de cada parcialidad de manera mensual y sucesiva.

En caso de que el contribuyente, al momento de la solicitud de pago a plazos no haya realizado el pago inicial de cuando menos el 20% del monto del crédito fiscal debidamente actualizado, la autoridad emitirá el FCF (Línea de captura) para efecto de que el contribuyente pague el 20% correspondiente, dentro de los tres días siguientes a aquél en que se le entregue.

Una vez que el contribuyente entregue el recibo de pago a la autoridad fiscal, ésta deberá resolver en un plazo no mayor a quince días, posteriores a aquél en que se efectuó el pago del 20%.

La resolución de la autorización de pago a plazos se notificará a través del buzón tributario con la entrega de los FCFs (Líneas de captura) de las parcialidades autorizadas, de conformidad con lo establecido en la regla 2.14.2. fracción II.

II. Para los efectos de los artículos 66, primer párrafo y 66-A del CFF y 65 de su Reglamento, la solicitud para pagar en parcialidades o de manera diferida, tratándose de adeudos autodeterminados, se presentará, dentro de los quince días inmediatos siguientes a aquél en que se haya efectuado el pago inicial de cuando menos el 20% del monto actualizado del adeudo fiscal derivado de la presentación de la declaración que contiene los conceptos e importes a parcializar, además de señalar los siguientes requisitos:

a) Todos los hechos y circunstancias relacionados con el motivo de la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.

b) La fecha de presentación y número de folio de la declaración presentada.

c) El monto y los conceptos que se solicitan para la autorización de pago a plazos.

d) La modalidad de pago a plazos que se elige. (Pago diferido o en parcialidades).

e) Las parcialidades solicitadas, no más de 12 si es pago diferido y no más de 36 si es pago en parcialidades.

f) La fecha y número de folio que acredite el pago del 20% del adeudo debidamente actualizado.

La autoridad fiscal deberá resolver en un plazo no mayor a quince días, posteriores a aquél en que se efectuó el pago del 20%.

La resolución de la autorización de pago a plazos se notificará a través del buzón tributario con la entrega de los FCFs (Líneas de captura) de

las parcialidades autorizadas, se realizará de conformidad a lo establecido en la regla 2.14.2.

CFF 66, 66-A. RCFF 65

En un interesante criterio, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito vincula el principio de confianza legítima con las disposiciones de carácter general que regulan el pago diferido de impuestos y para ello razona:

PRINCIPIO DE PROTECCION DE CONFIANZA LEGITIMA. SU OBJETO DE TUTELA Y FORMA EN QUE SE VULNERA RESPECTO DE UNA DISPOSICION DE CARACTER GENERAL DE LA ADMINISTRACION POR LA QUE SE OTORGAN BENEFICIOS FISCALES A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, CONSISTENTES EN EL PAGO DIFERIDO DE IMPUESTOS. El principio de protección de confianza legítima encuentra sustento en la garantía de seguridad jurídica prevista en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha destacado que en dicha garantía descansa el sistema jurídico mexicano, de manera que lo que busca es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica. Asimismo, que tiene por objeto, desde un punto de vista positivo, dar certeza a los ciudadanos y, en su lado negativo, evitar cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades. En ese entendido, se estima que no es una concepción formal que sólo exige claridad y precisión de las normas y del ordenamiento jurídico en su conjunto la que debe prevalecer en torno al concepto doctrinal de la seguridad jurídica, sino que debe predominar una dimensión material en la que prevalezcan la confianza, la estabilidad y, en definitiva, la paz social. En estas condiciones, el principio de protección de confianza legítima, en todos los ámbitos de actuación de los poderes públicos, tutela el respeto de la adopción y aplicación de normas, actos o medidas bajo las cuales previamente el gobernado se sujeta, de manera que no puede ser sorprendido de forma imprevista, pues busca una estabilidad y conservación para que las situaciones beneficiosas no sean modificadas en lo futuro y, si lo son, que de alguna manera se establezcan medidas transitorias para no

sorprender a los gobernados, realizando al menos un cambio pausado y no abrupto, o buscando una manera de evitar un agravio cuando con la modificación se dañan intereses particulares, que en virtud de la confianza depositada estarían siendo protegidos. Así, específicamente en el ámbito de adopción de normas, exige que las innovaciones y modificaciones normativas no sean impuestas de manera súbita e inesperada, sin que medie un periodo de transición hacia el marco normativo que se pretenda introducir, para preservar la expectativa que legítimamente tienen los particulares de que las condiciones existentes se mantengan relativamente estables. En ese sentido, el Estado, dentro de su esfera de atribuciones y competencias, en uso de la legítima libertad de configuración legislativa, tiene la capacidad de modificar sus actos o regulaciones, cuando las necesidades y conveniencias así lo requieren, máxime que no puede pasarse por alto que el derecho, al igual que la sociedad, evoluciona, pero siempre acotado por la circunstancia de que aparezca debidamente justificado que los cambios normativos sean racionales, exponiéndose gradualmente con medidas provisorias que garanticen precisamente la protección y resguardo de los intereses, que es finalmente lo que cuida el referido principio. Por tanto, éste se vulnera cuando al entrar en vigor una disposición de carácter general de la administración por la que se otorgan beneficios fiscales a determinados contribuyentes, consistentes en el pago diferido de impuestos, aquéllos se ajustan y se acogen de buena fe a ese beneficio, adhiriéndose en cuanto a los términos que se establecieron, pero ulteriormente, una vez que ya está en curso el pago diferido, se imponen requisitos previos para hacer uso de él, pues por lo inesperado y abrupto de estos, el particular no está en condición de conocerlos y acatarlos. [TA]; 10a. Epoca; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro XX, mayo de 2013, Tomo 3; pág. 2028.

9.3.2.1.- Los requisitos para tener derecho a la autorización para el pago en parcialidades o diferido

De acuerdo con el artículo 66, CFF, se debe cumplir lo siguiente:

A.- Presentar el formato señalado por el SAT.

B.- Pagar el 20% del monto total del crédito fiscal al momento de la solicitud de autorización del pago a plazos.

El monto total del adeudo se integra por la suma de los siguientes conceptos: a) El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se solicite la autorización; b) Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se solicite la autorización y c) Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente a la fecha en que solicite la autorización.

9.3.2.2.- Procedimiento para calcular los pagos parciales o diferidos.

De conformidad con el del artículo 66-A, CFF,[185] la mecánica es como sigue:

A.- Para pago en parcialidades, "el saldo que se utilizará para el cálculo de las parcialidades será el resultado de disminuir el pago correspondiente al 20% señalado en la fracción II del artículo anterior, del monto total del adeudo a que hace referencia dicha fracción. El monto de cada una de las parcialidades deberá ser igual, y pagadas en forma mensual y sucesiva, para lo cual se tomará como base el saldo del párrafo anterior, el plazo elegido por el contribuyente en su solicitud de autorización de pago a plazos y la tasa mensual de recargos por prórroga que incluye actualización de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación vigente en la fecha de la solicitud de autorización de pago a plazos en parcialidades".

B.- Para pago a plazos en forma diferida, "el monto que se diferirá será el resultado de restar el pago correspondiente al 20% señalado en la fracción II del artículo anterior, del monto total del adeudo a que hace referencia dicha fracción. El monto a liquidar por el contribuyente, se calculará adicionando al monto referido en el párrafo anterior, la cantidad que resulte de multiplicar la tasa de recargos por prórroga que incluye actualización de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación, vigente en la fecha de la solicitud de autorización de pago a plazos de forma diferida, por el número de meses, o fracción de mes transcurridos desde la fecha de la solicitud de pago a plazos

de forma diferida y hasta la fecha señalada por el contribuyente para liquidar su adeudo y por el monto que se diferirá. El monto para liquidar el adeudo a que se hace referencia en el párrafo anterior, deberá cubrirse en una sola exhibición a más tardar en la fecha de pago especificada por el contribuyente en su solicitud de autorización de pago a plazos".

9.3.2.3.- Supuestos en los que no procede la autorización del pago a plazos o diferido

En términos del artículo 66-A, fracción VI, CFF, no procede la autorización en los casos de:

a) Contribuciones que debieron pagarse en el año de calendario en curso o las que debieron pagarse en los seis meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización, excepto en los casos de aportaciones de seguridad social.

b) Contribuciones y aprovechamientos que se causen con motivo de la importación y exportación de bienes o servicios.

c) Contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas.

Sobre la exclusión a determinadas contribuciones, para que no aplique dicha facilidad, se sometió al análisis de la SCJN, si las referidas limitantes contraviene garantías constitucionales o no y la Primera Sala de la SCJN estimó:[186]

185 La mecánica del cálculo se modificó al adicionarse el artículo 66-A al CFF, por reforma publicada el 28 de junio del 2006, DOF.

186 Coincidiendo con dicho criterio la Segunda Sala de la SCJN sustentó la tesis: CONTRIBUCIONES RETENIDAS, TRASLADADAS O RECAUDADAS. EL ARTICULO 66-A, FRACCION VI, INCISO C), DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 28 DE JUNIO DE 2006, AL NO AUTORIZAR SU PAGO EN PARCIALIDADES, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Localización: [TA]; 9A. EPOCA; 2A. SALa; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIX, mayo de 2009; pág. 270. 2a. XLV/2009.

> El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente que el citado principio previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos exige, esencialmente, que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, guarden una

situación idéntica frente a la norma jurídica que lo regula, lo que significa que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa. En congruencia con tal criterio, el artículo 66, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, que establece que no se autorizará el pago en parcialidades cuando se trate de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas, así como de aquellas que debieron pagarse en el año de calendario en curso, o de las que debieron pagarse en los seis meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización, excepto en los casos de aportaciones de seguridad social, no viola el principio de equidad tributaria. Lo anterior es así, porque el legislador no sólo señaló la distinción de aquellos casos en los que no se autorizaría el pago en parcialidades, con base en la naturaleza de la contribución, esto es, no atendió a una categoría expresa de contribuyentes, sino a la naturaleza de la contribución adeudada; además de que, en atención a esa naturaleza, exceptúa a las aportaciones de seguridad social, sin considerar que el beneficio de la autorización deba otorgarse exclusivamente en favor de ciertos sujetos cuya distinción del resto del grupo no se encuentre justificada. Es decir, respecto de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas, el contribuyente sólo tiene que recibir el monto de la contribución y enterarlo a la autoridad fiscal, sin que se afecte de manera alguna su patrimonio, pues sólo hace las veces de recaudador del erario federal; en cambio, cuando se trata de aportaciones de seguridad social, en primer lugar, no son en beneficio del erario federal, esto es, del interés y afectación de todos y, en segundo lugar, parte de esas aportaciones sí sale del patrimonio del contribuyente, por lo que se justifica que, en un momento dado, se le otorgue a ese contribuyente, cualquiera que se coloque en esa hipótesis, el beneficio de pagar en parcialidades, para evitar que su patrimonio se vea seriamente afectado. CONTRIBUCIONES RETENIDAS, TRASLADADAS O RECAUDADAS. EL ARTICULO 66, ANTEPENULTIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE NO AUTORIZA SU PAGO EN PARCIALIDADES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Tesis: 1a./J. 101/2011, S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Tomo XXXIV, septiembre de 2011, pág. 120.

Debe considerarse que existen los siguientes criterios normativos del Anexo 7, MISFIS2018, que permiten el pago en parcialidades de las contribuciones retenidas o recaudadas, como son:

> **26/CFF/N Contribuciones retenidas. Cuando el retenedor las pague sin haber realizado el descuento o cobro correspondiente al sujeto obligado, podrá obtener los beneficios legales propios de los sujetos obligados.**
>
> El artículo 6o. del CFF establece que en el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.
>
> El artículo 66, primer párrafo del CFF prevé la autorización de pago a plazos y el artículo 70-A, párrafos primero y tercero del CFF establece la reducción de multas y recargos. En ambos supuestos, los beneficios no pueden otorgarse cuando se trate de contribuciones retenidas, tal como lo establecen los artículos 66-A, fracción VI, inciso c), párrafo siguiente y 70-A, primer párrafo, ambos del CFF.
>
> El artículo 26, fracción I del CFF, señala que son responsables solidarios con los contribuyentes, los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de terceros, hasta por el monto de dichas contribuciones.
>
> Del análisis a las disposiciones resumidas en los párrafos anteriores se desprende que los retenedores tienen la obligación de realizarla a los sujetos obligados, es decir, deben descontar o cobrar la cantidad prevista en Ley toda vez que de no hacerlo, en términos del artículo 6o. del CFF y por su condición de responsables solidarios, el entero de las contribuciones deberá realizarse directamente o con cargo a su patrimonio.
>
> En tales consideraciones, el retenedor que no cobre o descuente las contribuciones a cargo del obligado y las pague directamente o con su patrimonio, no se encontrará impedido para solicitar la autorización de pago a plazos prevista en el artículo 66, primer párrafo del CFF y la reducción de multas y recargos señalada en el artículo 70-A, primero y tercer párrafos del CFF.

Origen	Primer antecedente
Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2015	Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de mayo de 2015, Anexo 7, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de mayo de 2015.

42/IVA/IEPS/N Impuestos trasladados. Cuando el contribuyente los pague sin haber realizado el cargo o cobro correspondiente al sujeto económico, podrá obtener beneficios legales sin las exclusiones aplicables a dichos impuestos.

El artículo 1o., tercer párrafo de la Ley del IVA, así como el artículo 19, fracción II de la Ley del IEPS, establecen la obligación de los contribuyentes a trasladar dichos impuestos, entendiendo por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios, por el monto equivalente del impuesto establecido en dichas leyes.

El artículo 66, primer párrafo del CFF prevé la autorización de pago a plazos y el artículo 70-A, párrafos primero y tercero del CFF establece la reducción de multas y recargos. En ambos supuestos los beneficios no pueden otorgarse cuando se trate de contribuciones trasladadas o recaudadas, tal como lo establecen los artículos 66-A, fracción VI, inciso c), párrafo siguiente y 70-A, primer párrafo, ambos del CFF.

Del análisis a las disposiciones resumidas en los párrafos anteriores se desprende que los contribuyentes tienen la obligación de realizar el traslado del impuesto en los términos que establecen las propias leyes toda vez que de no hacerlo, el pago de las contribuciones deberá realizarse directamente o con cargo al patrimonio del contribuyente.

En tales consideraciones, el contribuyente que no traslade el impuesto correspondiente a la operación realizada, y lo pague directamente o con su patrimonio, no se encontrará impedido para solicitar la autorización

de pago a plazos prevista en el artículo 66, primer párrafo del CFF y la reducción de multas y recargos señalada en el artículo 70-A, primero y tercer párrafos del CFF.

Origen	Primer antecedente
Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2015	Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de mayo de 2015, Anexo 7, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de mayo de 2015.

9.3.2.4.- Revocación de la facilidad administrativa

La autoridad fiscal tiene facultades para ordenar la revocación del pago diferido o en parcialidades, según lo prevé la fracción IV del artículo 66-A, CFF, en los casos de que:

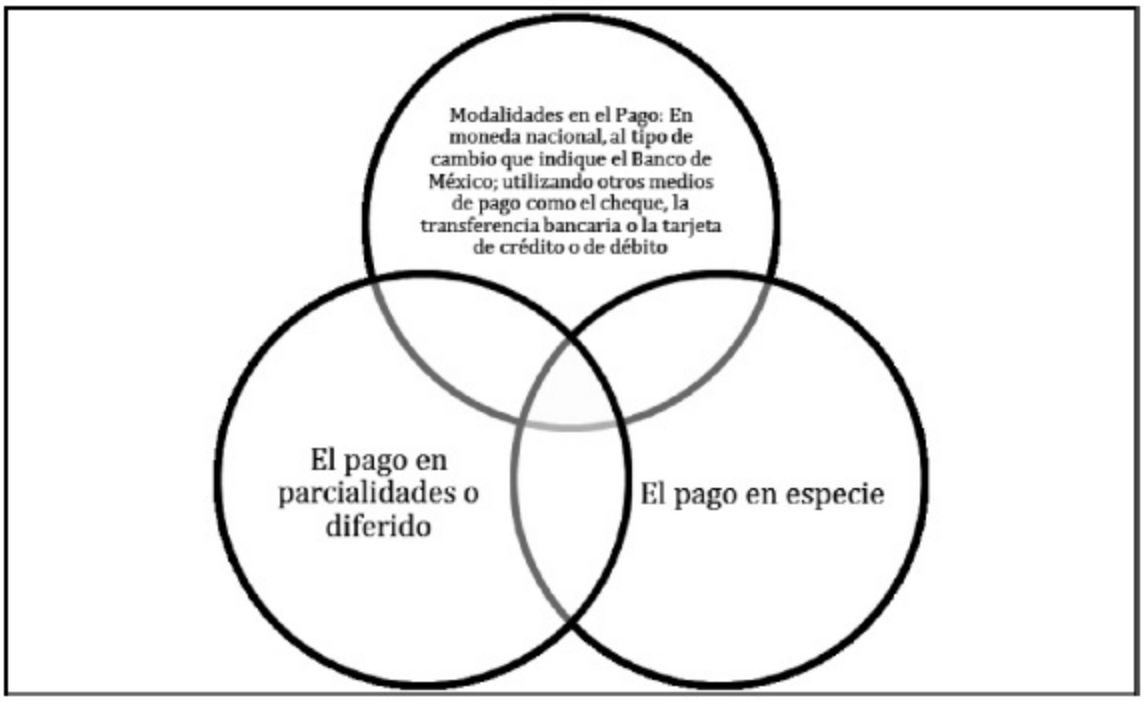
a) No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, en los casos que no se hubiere dispensado, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

b) El contribuyente se encuentre sometido a un procedimiento de concurso mercantil o sea declarado en quiebra.

c) Tratándose del pago en parcialidades el contribuyente no cumpla en tiempo y monto con tres parcialidades o, en su caso, con la última.

d) Tratándose del pago diferido, se venza el plazo para realizar el pago y éste no se efectúe.

Esquemáticamente representamos enseguida las principales variables relativas a esta forma de extinción de la deuda tributaria:


Modalidades en el Pago: En moneda nacional, al tipo de cambio que indique el Banco de México; utilizando otros medios de pago como el cheque, la transferencia bancaria o la tarjeta de crédito o de débito
El pago en parcialidades o diferido
El pago en especie

9.3.3.- La compensación

Es una forma de extinguir la deuda tributaria, siempre que se cumplan los requisitos y modalidades que establece el artículo 23, CFF.

El SAT denomina como compensación universal, al "derecho que tienen los contribuyentes de restar las cantidades que tengan a su favor en un determinado impuesto federal de las cantidades que deben pagar por adeudos propios o por retención a terceros, aunque se trate de impuestos federales diferentes, excepto cuando se trate de impuestos que se causen por la importación de bienes o servicios, impuestos que sean administrados por autoridades diferentes e impuestos que tengan un destino específico".[187]

187 Recuperado en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/devoluciones_compensaciones/Paginas/compensacion_universal.aspx

9.3.3.1.- Concepto de compensación

Precisa el artículo 2185 del CCF que tiene lugar "cuando dos personas reúnen

la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho". Y tiene por objeto "extinguir por ministerio de ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor" (art. 2186, CCF).

I. Reglas para la compensación. Algunos requisitos sobre la compensación, de acuerdo con las tesis "COMPENSACION, NATURALEZA DE LA" (S.J.F., 8a. Epoca, Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, Tomo VI, Segunda Parte-2, pág. 479) y "COMPENSACION, EXCEPCION DE. REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA" (S.J.F., 8a. Epoca, Tomo V, Segunda Parte-1, Quinto Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, pág. 172) son:

1. Las deudas pueden ser en dinero o en cosas fungibles de la misma especie y calidad.

2. Las deudas deben ser líquidas y exigibles.

3. Se entiende por deuda líquida, aquella cuyo monto esté determinado o pueda determinarse.

4. El hecho de que las deudas no sean de la misma cuantía, no se traduce en la inoperancia de ésta.

9.3.3.2.- El aviso para que opere la compensación

Por reforma para el año 1996,[188] se estableció el requisito de presentar un aviso para compensar, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que se haya efectuado.

188 Publicada el 15 de diciembre de 1995, DOF.

La Guía de trámites fiscales del Anexo 1-A, MISFIS2018, contiene, entre otros, los siguientes:

Número	Concepto

23/CFF	Aviso de compensación de saldos a favor del ISR.
24/CFF	Aviso de compensación de saldos a favor del IVA.
15/CFF	Aviso de compensación de saldos a favor del IMPAC e IMPAC por recuperar.
26/CFF	Aviso de compensación de saldos a favor del IEPS.
27/CFF	Aviso de compensación de cantidades a favor de Otras Contribuciones.
28/CFF	Aviso de compensación de saldos a favor del IETU.
29/CFF	Aviso de compensación de saldos a favor del IDE.

9.3.3.3.- La compensación de oficio[189]

189 Véase la tesis: COMPENSACION DE OFICIO ESTABLECIDA EN EL ULTIMO PARRAFO DEL ARTICULO 23 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. CUANDO EXISTA UNA SENTENCIA EJECUTORIADA QUE ORDENA DEVOLVER AL CONTRIBUYENTE UNA CANTIDAD DE DINERO POR CONCEPTO DE ALGUNA CONTRIBUCION ES INAPLICABLE DICHA FACULTAD. Segundo Tribunal Colegiado En Materias Penal y Administrativa Del Octavo Circuito.Tesis: VIII.2o.P.A.21 A (10a.), S.J.F. y su Gaceta, Décima Epoca, Libro XXV, octubre de 2013, Tomo 3, pág. 1745.

Conforme al párrafo último del artículo 23, CFF, se posibilita que la autoridad fiscal la aplique de oficio sobre "las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este

Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando estos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación".

La Primera Sala de la SCJN ha considerado que la compensación de oficio no contraviene la garantía de seguridad jurídica y para ello ha determinado:

> El citado precepto, al prever que las autoridades fiscales están facultadas para compensar de oficio las sumas que los contribuyentes tengan derecho a recibir, por cualquier concepto, contra las cantidades que estén obligados a pagar al fisco por adeudos propios o por retención a terceros, respecto de créditos que hayan quedado firmes por cualquier causa, sin contemplar un plazo específico para ello, no viola la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que de una interpretación armónica del indicado artículo 23, en relación con el 146, ambos del Código Fiscal de la Federación, se advierte que el plazo de cinco años establecido en el último precepto citado constituye una limitante temporal para que la autoridad realice de oficio la compensación, pues una vez que se le ha determinado el crédito fiscal y éste ha quedado firme, el contribuyente tiene la certeza de que dicho adeudo puede compensarse en el indicado plazo. COMPENSACION DE OFICIO. EL ARTICULO 23 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE EN 2003, NO VIOLA LA GARANTIA DE SEGURIDAD JURIDICA. Tesis: 1a. CCXIV/2011 (9a.), S.J.F. y su Gaceta, Décima Epoca, Libro II, noviembre de 2011, Tomo 1, pág. 196.

9.3.3.4.- Otras modalidades en la compensación

De acuerdo con los artículos 24 y 25, CFF, existen respectivamente las

modalidades siguientes:

A.- En la que "se podrán compensar los créditos y deudas entre la Federación por una parte y los estados, Distrito Federal, municipios, organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritarias, excepto sociedades nacionales de crédito, por la otra".

B.- En la que "Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos. En los demás casos siempre se requerirá la presentación de los certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, además del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los decretos en que se otorguen los estímulos".

9.3.4.- La prescripción

Constituye una forma de extinguir los créditos fiscales, así como las cantidades o saldos a favor que tenga el contribuyente, por el sólo transcurso del plazo de 5 años, según lo previene los artículos 22 y 146, CFF.

9.3.4.1.- Antecedentes

En materia civil se le clasifica como positiva, cuando sirve para adquirir derechos y negativa, cuando se utiliza para liberarse de obligaciones.

En materia fiscal, diríamos bajo esta clasificación, que la prescripción de créditos fiscales, que norma el artículo 146, CFF, es negativa, en virtud de que libera de obligaciones fiscales, en tanto que la prevista en el artículo 22, CFF, que libera al fisco de la obligación de devolver cantidades o saldos a favor, no entraría en alguno de estos supuestos.

Sobre la forma y plazo de prescribir los saldos a favor o cantidades a devolver por la autoridad fiscal, véase este tema en el capítulo duodécimo, punto 12.2.6, de esta obra.

9.3.4.2.- Forma de configurarse la prescripción de créditos fiscales

El artículo 146, CFF, establece que se configura en 5 años, a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido.

A.- En el caso de que el crédito fiscal no se pague dentro de los 30 días siguientes a su notificación en términos del artículo 65, CFF, éste se convierte en exigible, al día siguiente del plazo y por ello, la prescripción se computará al día 31 de la notificación del crédito fiscal.

Relacionada con el tema, analícese la Jurisprudencia 150/2011, titulada: PRESCRIPCION DE CREDITOS FISCALES. EL REQUERIMIENTO DE PAGO REALIZADO CON POSTERIORIDAD A QUE SE CONSUMO EL PLAZO PARA QUE SE ACTUALICE AQUELLA NO LO INTERRUMPE. S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Segunda Sala Tomo XXXIV, septiembre de 2011, pág. 1412. CONTRADICCION DE TESIS 261/2011. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito. 17 de agosto de 2011. Cinco votos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Aurelio Damián Magaña.

B) En el caso de que sea revocada la autorización para pagar en forma diferida o en parcialidades que previene el artículo 66, CFF, y transcurran 6 días hábiles, contados a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento de pago (art. 151, CFF). Es decir, se computa al día 7 que haya surtido efectos la notificación del requerimiento de pago.

C) En el caso de que se trate de un crédito fiscal determinado por error aritmético en las declaraciones o por situaciones de las previstas en el artículo 41, CFF, el plazo igualmente se computará al día 7, al en que se haya surtido efectos la notificación del requerimiento de pago.

Por la reforma al artículo 146, CFF, para el año 2014,[190] se especifica que el plazo para la prescripción "en ningún caso, incluyendo cuando éste se haya interrumpido, podrá exceder de diez años contados a partir de que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido. En dicho plazo no se computarán los periodos en los que se encontraba suspendido por las causas previstas en este artículo".

190 Publicada el 9 de diciembre del 2013, DOF.

9.3.4.3. La interrupción de la prescripción

Esto ocurre, conforme al artículo 146, CFF:

Tratándose de créditos fiscales, por:

1. Cada gestión de cobro notificada al deudor, por el acreedor. En relación con este supuesto, interesante es considerar los criterios de los tribunales cuando determinan que:

a) En la PRESCRIPCION EN CREDITOS FISCALES SOBRE PROPIEDAD DE PERSONAS FALLECIDAS, SOLO LA NOTIFICACION AL ALBACEA INTERRUMPE EL TERMINO DE LA. RTFF, Sala Superior, 2a. época, Año II, Volumen 7, agosto de 1979, pág. 229.

b) No puede considerarse que tenga el efecto de interrumpir la prescripción los oficios girados que no constituyen gestión de cobro y en los que la autoridad se limita a pedir informes a la actora y en respuesta a ésta solicita la cancelación de la fianza, ya que dichas constancias no constituyen elementos que interrumpen la prescripción en términos del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, PRESCRIPCION. SOLO SE INTERRUMPE POR GESTION DE COBRO. RTFF, Sala Superior, 2a. Epoca, Año II, Volumen 7, agosto de 1979, pág. 229.

c) La PRESCRIPCION. SOLO SE INTERRUMPE EL TERMINO POR GESTION DE COBRO NOTIFICADA AL DEUDOR Y NO POR LA NOTIFICACION DE LA RESOLUCION DEL RECURSO INTERPUESTO CONTRA LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION FISCAL INCUMPLIDA. RTFF, Sexta Sala Regional Metropolitana, 2a. Epoca, Año

IV, Volumen 28, abril de 1982, pág. 418.

d) En el caso de que la autoridad no demuestre, que la gestión de cobro practicada con la compañía afianzadora, se hizo del conocimiento del deudor, entonces es válido colegir que se configuró la Prescripción. "PRESCRIPCION.- NO SE INTERRUMPE EL PLAZO, EN TERMINOS DEL PARRAFO SEGUNDO DEL ARTICULO 146 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, SI LA DILIGENCIA DE COBRO PRACTICADA A LA COMPAÑIA AFIANZADORA NO FUE HECHA DEL CONOCIMIENTO DEL DEUDOR". Primera Sala Regional del Norte-Centro II del TFJFA, 5a. época, RTFJFA, núm. 68, agosto 2006, pág. 278.

e) El avalúo y su notificación, interrumpen el término de la prescripción, en virtud de que constituye un acto de la autoridad efectuado dentro del procedimiento administrativo de ejecución, normado en el artículo 175 del Código Fiscal Federal. "AVALUO. SU RESULTADO INTERRUMPE EL TERMINO PRESCRIPTORIO". Sala Regional del Norte Centro I del TFJFA, 5a. época, RTFJFA, núm. 49, enero 2005, pág. 605.

2. Por reconocimiento expreso o tácito que el deudor haga de la existencia de éste.

Véanse sobre este supuesto, las tesis: PRESCRIPCION. LA INTERPOSICION DE DEMANDA DE NULIDAD CONSTITUYE UN RECONOCIMIENTO EXPRESO DE LA EXISTENCIA DEL CREDITO FISCAL, QUE INTERRUMPE SU TERMINO, SI EN ELLA SE REALIZARON MANIFESTACIONES EN ESE SENTIDO.- Sala Regional del Pacífico del TFJA, 5a. Epoca, RTFJA, No. 50. Febrero 2005, pág. 211 y PRESCRIPCION. SI NO SE HA CONSUMADO SE INTERRUMPE CON EL RECONOCIMIENTO EXPRESO O TACITO DE LA EXISTENCIA DEL CREDITO. RTFF.- Sala Superior, 2a. Epoca, Año VI, Volumen 65, mayo de 1985, pág. 934.

9.3.4.4.- La suspensión del plazo de la prescripción

Con motivo de la reforma para el año 2000,[191] se estableció en el artículo 146, CFF, que cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución

en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

191 Publicada en el DOF, el 31 de diciembre de 1999.

Vinculado con el tema, considérese la Jurisprudencia siguiente:

> **CREDITO FISCAL, PRESCRIPCION INOPERANTE DE LA FACULTAD DE COBRO MIENTRAS ESTE EN SUSPENSO POR HABERSE GARANTIZADO EL.** No corre el término de prescripción de la facultad del fisco para efectuar el cobro del crédito a partir de la orden de suspensión del cobro por haberse otorgado la garantía correspondiente en el recurso interpuesto por el deudor ante la autoridad que fincó el crédito fiscal o ante su superior. De acuerdo con la disposición del antiguo artículo 32 del Código Fiscal de la Federación derogada y que ahora contempla el artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, y se inicia a partir de la fecha en que pudo ser legalmente exigido, que constituye una sanción en contra de la autoridad por su inactividad relativa a la facultad económico-coactiva. La figura procesal opera cuando la autoridad tiene expedita su jurisdicción para llevar a cabo el ejercicio de la facultad mencionada, si no lo hace, la abstención revela apatía o abandono del cobro. Ahora bien, si la facultad económico-coactiva se encuentra en suspenso por haberse decretado así y se otorga la garantía correspondiente en un recurso interpuesto por el deudor, en este caso no existe la conducta abstinente de la autoridad que diera lugar a la extinción de sus facultades de cobro, aun cuando el recurso correspondiente se interponga y tramite ante la propia autoridad que fincó el crédito o ante otra superior, porque, siendo cierto que a ellas incumbe dictar una resolución y que la morosidad en que pudieran incurrir para emitirla no es imputable al deudor, tal tesitura no trasciende como factor eficiente para dejar insubsistente la suspensión que impide el ejercicio de cobro, máxime si es dicho deudor quien gestiona el recurso y obtiene suspender ese ejercicio, lo que significa que voluntariamente contribuyó a crear esta situación. Genealogia, Tesis: 2a. 1, S.J.F., 8a. Epoca, Segunda Sala, Tomo I, Primera Parte-1, Enero-Junio de 1988, pág. 257. Varios 1/84. Emilio Margain M. Contradicción de tesis entre el Segundo Tribunal Colegiado en Materia

Administrativa del Primer Circuito y los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa y Décimo Primero de Circuito. 25 de mayo de 1988. 5 votos. Ponente: Manuel Gutiérrez de Velasco. Secretario: Lorenzo Palma Hidalgo.

9.3.5.- La condonación

Es el perdón, exoneración o renuncia que uno hace de derechos constituidos a su favor, a decir de Ramírez Gronda.[192] En materia fiscal, la condonación constituye una forma de extinguir los créditos fiscales, por el perdón o la exoneración total o parcial, que la autoridad fiscal hace en favor de los contribuyentes.[193]

192 Diccionario Jurídico, 10a. Edición, Buenos Aires, Argentina, 1988, Editorial Heliasta S.R.L., pág. 87.
193 Consúltese mi artículo "La compensación fiscal" en la Revista Práctica Fiscal, Laboral y Legal Empresarial, Tax Editores Unidos S.A., núm. 335, agosto 2003, S Parte D-1.

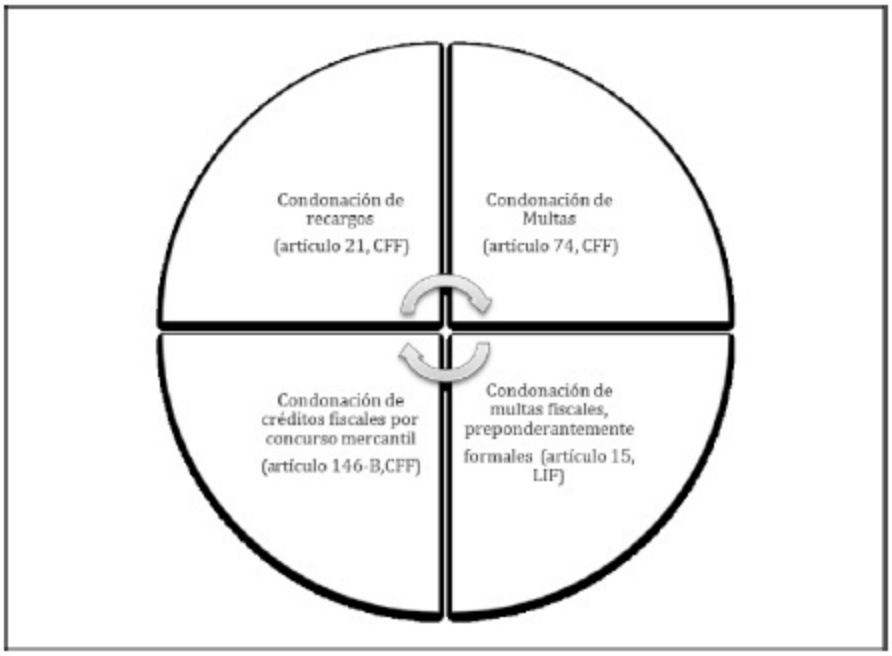
9.3.5.1.- Particularidades de la condonación fiscal

Podemos resaltar de esta figura, las siguientes:

A. Puede ser general, como es el caso, de que se pretenda evitar la afectación de alguna región o actividad, o bien puede ser particular, como es el caso de las multas fiscales.

B. Puede ser total o parcial, según lo determine discrecionalmente la autoridad.

Esquemáticamente los tipos de condonación que vamos a analizar son los siguientes:


Condonación de recargos (artículo 21, CFF)
Condonación de Multas (artículo 74, CFF)
Condonación de créditos fiscales por concurso mercantil (artículo 146-B,CFF)
Condonación de multas fiscales, preponderantemente formales (artículo 15, LIF)

9.3.5.2.- La condonación del párrafo penúltimo del artículo 21, CFF

Va referida a la facultad de la autoridad tributaria, para condonar recargos, cuando se trate:

A. De los derivados de un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas.

B. La condonación, derive de un acuerdo de autoridad competente sobre las bases de reciprocidad, con las autoridades de un país con el que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación.

C. Las autoridades de los países contratantes hayan devuelto el impuesto correspondiente sin el pago de cantidades a título de intereses.

9.3.5.3.- La condonación de multas del artículo 74, CFF

Este supuesto se rige por lo siguiente:

A. La autoridad fiscal debe apreciar discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos por los que se impuso la sanción.

B. Debe mediar solicitud del interesado y no constituye instancia la resolución recaída a ésta.

C. La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, cuando se solicite y se garantice el interés fiscal.

D. La resolución dictada no es impugnable a través de los medios de defensa del CFF.

E. Es requisito de procedencia, que las multas hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

En relación con este tipo de condonación, deberán considerarse las Reglas 2.17.8., Solicitud de condonación de multas; 2.17.10., Condonación a contribuyentes sujetos a facultades de comprobación; 2.17.11., Condonación de multas que deriven de la aplicación de pérdidas fiscales indebidas, 2.17.12., Procedimiento para determinar el porcentaje de condonación de multas determinadas, MISFIS2018.

Corroborando que la condonación de las multas administrativas no fiscales, no quedan incluidas en el artículo 74, CFF, el Pleno de la SCJN, sustenta lo siguiente:

> **MULTAS IMPUESTAS POR EL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION COMO MEDIDA DE APREMIO. NO DEBEN CANCELARSE O CONDONARSE POR LA AUTORIDAD HACENDARIA.** El hecho de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público esté autorizada para cancelar o condonar el pago de determinados créditos fiscales, como los señalados en los artículos 16 de la Ley de Ingresos de la Federación, tanto para el ejercicio fiscal del 2002 como para el del 2003, y 146-A del Código Fiscal de la Federación, no significa que dentro de ellos estén comprendidas las multas que, como medida de apremio, imponen los órganos jurisdiccionales de carácter federal, en ejercicio de facultades relacionadas con el acceso, procuración y administración de justicia en términos del artículo 59, fracción I, del Código Federal de Procedimientos Civiles, pues de lo contrario se haría nugatoria la

facultad sancionadora del Poder Judicial de la Federación para hacer cumplir sus determinaciones. Lo anterior es así, porque la imposición de ese tipo de multas no tiene su origen en el ejercicio de la potestad tributaria, ya que su finalidad consiste no sólo en sancionar al infractor y realizar la consecuente recaudación tributaria, sino precisamente en hacer que se cumplan aquellas determinaciones, con el objeto de agilizar los procesos del orden judicial y cumplir con el deber que a todo órgano jurisdiccional le impone el artículo 17, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de administrar justicia de manera pronta, completa e imparcial, por lo que la citada Secretaría deberá hacer efectivas las mencionadas multas, en términos de lo dispuesto en el artículo 31, fracción IX, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal e informar al órgano jurisdiccional sancionador sobre su ejecución. Tesis: P. VIII/2003, S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Pleno, Tomo XVIII, agosto de 2003, pág. 50.

Varios 7/2001. Consulta a fin de determinar las medidas a tomar en relación con la cancelación que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevó a cabo de las multas que como medida de apremio se imponen en la tramitación de las controversias constitucionales. 8 de abril de 2003. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Pedro Alberto Nava Malagón.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy catorce de julio en curso, aprobó, con el número VIII/2003, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a 14 de julio de 2003.

9.3.5.4.- La condonación de créditos fiscales con motivo de concurso mercantil del artículo 146-B, CFF

Esta facilidad se otorgará de acuerdo con lo siguiente:

A. Parcialmente a “los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil”.

B. A los comerciantes que haya celebrado convenio con sus acreedores en los términos de la ley respectiva.

C. No excederá del beneficio mínimo de entre los otorgados por los acreedores que, no siendo partes relacionadas, representen en conjunto cuando menos el 50% del monto reconocido a los acreedores no fiscales, cuando el monto de los créditos fiscales represente menos del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal.

D. La condonación, determinada en los términos del inciso C anterior, no excederá del monto que corresponda a los accesorios de las contribuciones adeudadas, cuando el monto de los créditos fiscales represente más del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal.

En relación con esta facilidad administrativa, considérese la Regla 2.17.18., MISFIS2018.

9.3.5.5.- La condonación prevista en la LIF

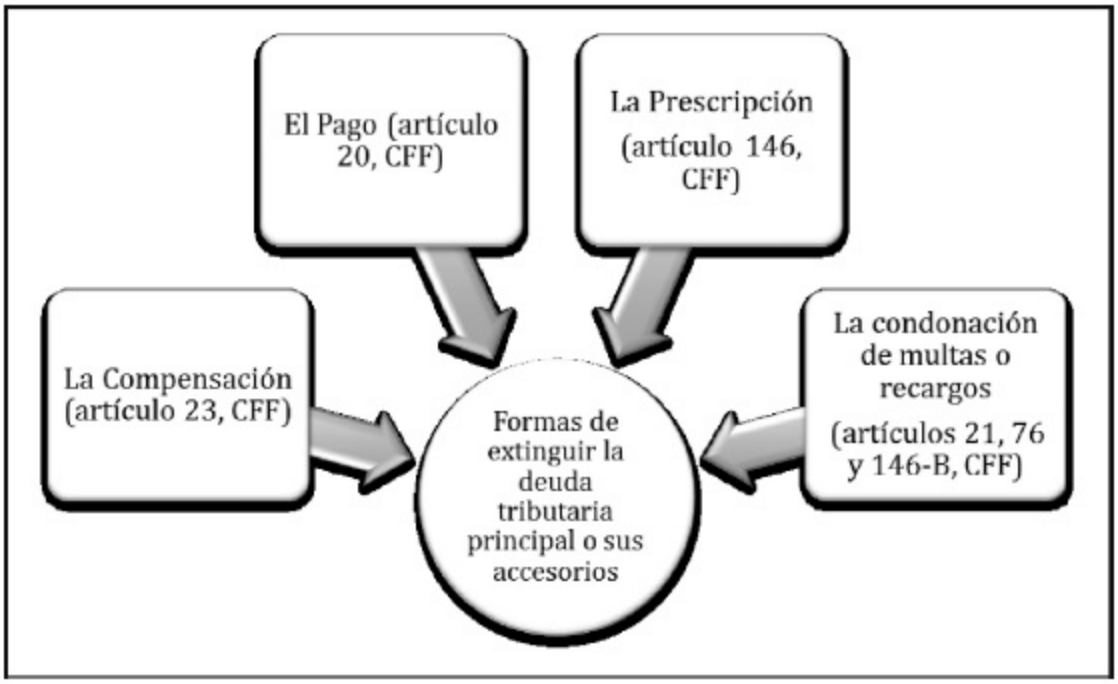
El artículo 15, LIF2018, posibilita que se condonen multas fiscales en los casos y cumpliendo los requisitos siguientes:

> **Artículo 15.-** Durante el ejercicio fiscal de 2018, los contribuyentes a los que se les impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, entre otras, las relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, con la presentación de declaraciones, solicitudes o avisos y con la obligación de llevar contabilidad, así como aquéllos a los que se les impongan multas por no efectuar los pagos provisionales de una contribución, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 81, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, con excepción de las impuestas por declarar pérdidas fiscales en exceso y las contempladas en el artículo 85, fracción I del citado Código, independientemente del ejercicio por el que corrijan su situación derivado del ejercicio de facultades de comprobación, pagarán el 50 por ciento de la multa que les corresponda si llevan a cabo dicho pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus

facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de la visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios, cuando sea procedente.

Cuando los contribuyentes a los que se les impongan multas por las infracciones señaladas en el párrafo anterior corrijan su situación fiscal y paguen las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, en su caso, después de que se levante el acta final de la visita domiciliaria, se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación o se notifique la resolución provisional a que se refiere el artículo 53-B, primer párrafo, fracción I del citado Código, pero antes de que se notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas o la resolución definitiva a que se refiere el citado artículo 53-B, los contribuyentes pagarán el 60 por ciento de la multa que les corresponda siempre que se cumplan los demás requisitos exigidos en el párrafo anterior.

A continuación presentamos las formas de extinguir la deuda principal o de sus accesorios:


El Pago (artículo 20, CFF)
La Prescripción (artículo 146, CFF)
La Compensación (artículo 23, CFF)
La condonación de multas o recargos (artículos 21, 76 y 146-B, CFF)
Formas de extinguir la deuda tributaria principal o sus accesorios

OBJETIVOS DEL CAPITULO:

Al final de la unidad de enseñanza, el lector de la obra:

1. Conocerá cómo se integran los Créditos Fiscales.

2. Identificará la diferencia entre el crédito fiscal exigible y el crédito fiscal ejecutable.

3. Precisará las modalidades del pago de contribuciones en cuanto a los medios de pago como el cheque, transferencia electrónica o tarjeta de crédito o de débito.

4. Comprenderá los efectos de la cancelación de los créditos fiscales.

5. Establecerá el orden en que aplican los pagos a los créditos fiscales.

6. Comprenderá las características del pago en especie.

7. Definirá las modalidades del pago en parcialidades o diferido.

8. Comprenderá el Principio de Confianza Legítima.

9. Conocerá qué características deben reunirse para que opere la compensación.

10. Precisará los efectos de la compensación de oficio.

11. Identificará cuándo opera la prescripción de los créditos fiscales y cuándo se interrumpe.

12. Establecerá cuál es el plazo máximo de la prescripción.

13. Ubicará los distintos tipos de condonación fiscal.

14. Comprenderá bajo qué supuestos opera la condonación de recargos.

15. Establecerá las nuevas reglas para la condonación de multas fiscales.

16. Precisará los requisitos para que opere la condonación de créditos fiscales en procedimientos de concurso mercantil.

CAPITULO X

LA ASISTENCIA MUTUA EN EL COBRO DE CREDITOS PROVENIENTES DEL EXTRANJERO, LA CONCURRENCIA EN EL COBRO DE LOS CREDITOS FISCALES, LAS FACULTADES ECONOMICO COACTIVAS DE LA AUTORIDAD FISCAL (COBRANZA) Y LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL

10.- *La asistencia en el cobro de créditos provenientes del extranjero.* ***10.1.-*** *La concurrencia en el cobro de créditos fiscales.* ***10.1.1.-*** *Entre el fisco federal y los fiscos locales.* ***10.1.2.-*** *Entre el fisco federal y los fiscos locales actuando como autoridad fiscal federal de acuerdo a los CCAFF y con los organismos descentralizados que sean competentes para cobrar contribuciones de carácter federal.* ***10.1.3.-*** *Entre el fisco federal y otros acreedores.* ***10.2.-*** *El ejercicio de las facultades económico coactivas.* ***10.2.1.-*** *Requerimiento de pago.* ***10.2.2.-*** *Embargo de bienes. 1****0.2.2.1.-*** *Bienes legalmente inembargables.* ***10.2.3.-*** *Inmovilización de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito.* ***10.2.4.-*** *La intervención de negociaciones.* ***10.2.4.1.-*** *El interventor con cargo a la caja.* ***10.2.4.2.-*** *El interventor administrador.*

10.2.4.2.1.- *Obligaciones del interventor administrador.* ***10.2.5.-*** *Valuación de bienes.* ***10.2.6.-*** *Remate.* ***10.2.6.1.-*** *Subasta por medios electrónicos.* ***10.2.6.2.-*** *Enajenación fuera de subasta.* ***10.2.6.3.-*** *Requisitos para el remate.* ***10.2.7.-*** *Adjudicación.* ***10.3.-*** *La garantía del interés fiscal.* ***10.3.1.-*** *Las formas de garantía del interés fiscal.* ***10.3.1.1.-*** *El depósito en dinero.* ***10.3.1.2.-*** *Carta de crédito.* ***10.3.1.3.-*** *La cuenta de garantía del interés fiscal.* ***10.3.1.4.-*** *La prenda o hipoteca.* ***10.3.1.5.-*** *La fianza.* ***10.3.1.6.-*** *Obligación asumida por tercero.* ***10.3.1.7.-*** *Embargo en vía administrativa.* ***10.3.1.8.-*** *Títulos valor o cartera de créditos.* ***10.3.1.9.-*** *Los saldos a favor como forma de garantía del interés fiscal.* ***10.3.2.-****Supuestos en que es necesario otorgar garantía del interés fiscal.* ***10.3.3.-*** *El plazo adicional para garantizar el crédito fiscal una vez que se resolvió el recurso administrativo.*

10.- La asistencia mutua en el cobro de créditos exigibles provenientes del extranjero

Hacemos notar que en México se encuentra previsto la asistencia en el cobro de impuestos y accesorios exigibles por los estados extranjeros, de acuerdo con el artículo 4-A, CFF, que la regula y dispone al efecto:

> **Artículo 4-A.** Los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros cuya recaudación y cobro sea solicitado a México, de conformidad con los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte, les serán aplicables las disposiciones de este Código referentes a la notificación y ejecución de los créditos fiscales.
>
> La Secretaría de Hacienda y Crédito Público o las oficinas que ésta autorice recaudarán, de conformidad con los tratados internacionales antes señalados, los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros.

En complemento a lo anterior, el artículo 69-A, CFF, dispone: "Las autoridades fiscales asistirán en el cobro y recaudación de los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros en términos de sus respectivas legislaciones, cuando las autoridades fiscales extranjeras así lo soliciten, en los términos de los tratados internacionales de los que México sea parte, siempre que exista reciprocidad. Para estos efectos, los plazos de prescripción de los créditos fiscales extranjeros y de caducidad, así como la actualización, los recargos y las sanciones, se regirán por las leyes fiscales del Estado extranjero solicitante".

En relación con este tema, Francisco García Prats,[194] en el documento "Asistencia mutua para la recaudación de la deuda tributaria", opina:

194 Crónica tributaria núm. 101 (2001), pp. 87- 120.
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/articulo_101_Prats.PDF

1.1. Circunstancias que explican la no incorporación de la cláusula de asistencia recaudatoria en los Modelos de Convenio.

La formulación del principio general de la soberanía estatal de alcance territorial se encuentra en la base de las razones que explican la ausencia de dicha cláusula en los Modelos de Convenio, y, por ende, en la mayoría de los Convenios de doble imposición. De acuerdo con dicho principio, la soberanía estatal se opone a que un Estado pueda perseguir la recaudación ejecutiva de sus deudas tributarias en el territorio de otros Estados, pues ello supondría un ejercicio extraterritorial de sus potestades (Ludwig, Johnson, Atik, Qureshi). La naturaleza territorial de las normas tributarias constriñe la utilización de las potestades y facultades otorgadas a los entes públicos para lograr la efectiva satisfacción del tributo a los límites del Estado. De este modo, las leyes tributarias no pueden aplicarse de forma directa en territorio extranjero, ni puede acudirse directamente a los tribunales de otros Estados para reclamar su ejecución directa, ni está previsto de forma expresa que surtan efectos fuera del mismo, con independencia de la relevancia tributaria que se otorgue a hechos económicos acaecidos fuera de dicho territorio.

La limitación territorial de las medidas recaudatorias ejecutivas sólo puede superarse, pues, mediante el recurso a la habilitación y alteración de las condiciones de ejecución a través de un Convenio internacional, que establezca la obligación de un Estado de asistir la asistencia solicitada por otro Estado para la recaudación de las deudas tributarias de este último. El reforzamiento de la cooperación administrativa internacional a través del establecimiento de instrumentos jurídicos internacionales vinculantes constituye el mecanismo lógico para superar las limitaciones derivadas de la concepción territorial de la soberanía estatal.

Se une a estas circunstancias, el temor de los Estados por el posible efecto adverso que el establecimiento de dichas fórmulas de cooperación pueda desplegar sobre las relaciones comerciales y exteriores. La escasa percepción de evasión fiscal en sede recaudatoria por parte de algunos Estados, así como el establecimiento de mecanismos de gestión y de cobro alternativos que permitían asegurar el cobro del tributo de forma más efectiva y sin necesidad de instaurar los

complejos mecanismos de cooperación exigidos por las formulas de asistencia recaudatorias, han constituido elementos que refuerzan la poca insistencia de los Estados en dicha cláusula y en su inclusión o desarrollo en el seno de los Modelos de Convenio. Esta escasa percepción utilitarista no debe hacer olvidar que la cooperación administrativa en materia de recaudación puede ser altamente útil en determinadas situaciones, en especial, a) aquellas destinadas a facilitar la recaudación del tributo cuando el sujeto pasivo no se encuentra presente en el Estado de la imposición y no dispone de medios (bienes o derechos) para hacer frente a la deuda tributaria, b) aquellas destinadas a facilitar la recaudación del tributo cuando el sujeto pasivo, a pesar de mantener su presencia en el Estado de la imposición, ha deslocalizado los bienes y derechos, o existe riesgo de que pueda hacerlo, e incluso c) en aquellas situaciones destinadas a facilitar la recaudación de los tributos que sean liquidados como resultado de examinaciones simultáneas"

Debe considerarse que existe un Modelo de convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal,[195] emitido por la OCDE, en el que se precisa que:

195 Recuperado en: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48094024.pdf.

2.- Dicha asistencia administrativa incluirá:

a.- Intercambio de información, incluyendo auditorías fiscales simultaneas y participación en auditorías en el extranjero;

b.- Asistencia en el cobro, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares; y

c.- La notificación o traslado de documentos.

México firmó el 27 de mayo del 2010, el Decreto Promulgatorio de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecha en Estrasburgo el 25 de enero de 1988, que se publicó el 27 de agosto del 2012, DOF. Sobre esta Convención, nuestro país realizó las reservas siguientes:

1. De conformidad con el artículo 30, párrafo 1, inciso a, de la Convención, México no otorgará ningún tipo de asistencia en relación

con los impuestos de otras Partes descritos en el artículo 2o., párrafo 1, inciso b (i), (ii), (iii) A, B, E, F, y G o (iv) de la Convención.

2. De conformidad con el artículo 30, párrafo 1, inciso b, de la Convención, México no otorgará asistencia en el cobro de cualquier crédito fiscal o en el cobro de cualquier multa administrativa con respecto a los impuestos descritos en el artículo 2, párrafo 1, inciso b (i), (ii), (iii), A, B, E, F y G o (iv) de la Convención.

3. De conformidad con el artículo 30, párrafo 1, inciso d, de la Convención, México no otorgará asistencia sobre la notificación y traslado de documentos respecto a impuestos descritos en el artículo 2o., párrafo 1, inciso b (i), (ii), (iii), A, B, E, F y G o (iv) de la Convención.

4. De conformidad con el artículo 30, párrafo 1, inciso e, de la Convención, México no permitirá la notificación o traslado de documentos a través del correo, según lo previsto en el artículo 17, párrafo 3, con respecto a impuestos descritos en el artículo 2o., párrafo 1, inciso b (i), (ii), (iii), A, B, E, F y G o (iv) de la Convención.

10.1.- La concurrencia en el cobro de créditos fiscales

10.1.1.- Entre el fisco federal y los fiscos locales

De acuerdo con el artículo 147, CFF, en el supuesto de darse esta concurrencia, la preferencia se resolverá por los tribunales judiciales de la Federación y para el efecto deberá considerarse lo siguiente:

I. La preferencia corresponderá al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de los frutos de los bienes inmuebles o del producto de la venta de éstos.

II. En los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco que tenga

el carácter de primer embargante.

10.1.2.- Entre el fisco federal y los fiscos locales actuando como autoridad fiscal federal de acuerdo a los CCAFF y con los organismos descentralizados que sean competentes para cobrar contribuciones de carácter federal

En este caso, la preferencia se resolverá de acuerdo con el artículo 148, CFF, asumiendo la SHCP (SAT) el cobro de todos los créditos fiscales omitidos y una obtenido el producto para el pago de estos los destinará en el orden siguiente:

I. Los gastos de ejecución.

II. Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.

III. Las aportaciones de seguridad social.

IV. Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

V. Las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

10.1.3.- Entre el fisco federal y otros acreedores

El artículo 149, CFF, dispone en este supuesto que el fisco federal tendrá preferencia en el cobro, excepto tratándose de adeudos garantizados con prenda, hipoteca, alimentos o de salarios o sueldos devengados en el último año, o de indemnizaciones a los trabajadores conforme a la LFT.

Para que opere esta excepción se establece que “será requisito indispensable

que con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el registro público que corresponda y, respecto de los adeudos por alimentos, que se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes".

10.2.- El ejercicio de las facultades económico coactivas

Es la atribución de la autoridad tributaria para cobrar, fuera de un procedimiento judicial, un crédito fiscal, aplicando incluso embargo de bienes del deudor o de su negociación y rematándolos para aplicar el producto de la venta, al pago de la deuda.

Para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución es indispensable que exista un mandamiento de ejecución que consiste en el documento, que previo al requerimiento de pago, autoriza al personal que llevará a cabo la diligencia de cobro.

Bajo los lineamientos del artículo 8o., numeral 1, CADH, consideramos que el procedimiento de cobro, por la misma autoridad fiscal que determinó las contribuciones lo contraviene, en virtud de que no es un "juez o un tribunal, competente e imparcial" el que va a escuchar al contribuyente por este cobro, sino la propia autoridad que lo lleva a cabo.

Por ello, bajo un nuevo estudio de la facultad económico coactiva, a la luz del Pacto referido, el Pleno de la SCJN tendrá que pronunciarse si se contraviene o no, dicho tratado internacional, con el cobro que realiza la autoridad administrativa de sus propios créditos fiscales, sin pasar por un juez o tribunal independiente.

La constitucionalidad del cobro coactivo que realiza la autoridad administrativa, en México, se ha venido sustentando, entre otras, en la jurisprudencia siguiente:

> Tesis: 470 Apéndice 1917-septiembre 2011 Quinta Epoca 1011762 11 de 37.

Pleno Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte -SCJN Vigésima Sección- Prohibición de multas excesivas, confiscación de bienes y de penas inusitadas y trascendentales pág. 1541 Jurisprudencia(Fiscal (ADM)).

FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA. La Suprema Corte, en diversas ejecutorias, ha establecido la jurisprudencia de que la facultad económico-coactiva no está en pugna con el artículo 14 constitucional, y que, por lo mismo, es perfectamente legítima; y que tampoco lo está con el artículo 22 de la Carta Federal, porque éste dice que no es confiscatoria la aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, y como las autoridades administrativas están facultadas para cobrar esos impuestos y multas, y para aplicar bienes con esos objetos, es evidente que el artículo 22, al hablar de aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, se refirió precisamente a la que hacen las autoridades administrativas.

Amparo en revisión 1/18.—Pérez Francisco.—8 de enero de 1919.—Mayoría de nueve votos.

Amparo en revisión 75/21.—Velasco Carlos M.—9 de octubre de 1924.—Mayoría de ocho votos.

Amparo en revisión 1444/23.—Nahoul José A.—2 de diciembre de 1924.—Unanimidad de nueve votos.

Amparo en revisión 2197/21.—Cía. de Comercio, Inversiones e Industria, S.A.—10 de febrero de 1927.—Unanimidad de ocho votos.

Amparo en revisión 1284/20.—López Manuel M.—22 de junio de 1927.—Unanimidad de once votos.

Apéndice 1917-2000, Tomo III, Materia Administrativa, Jurisprudencia, Suprema Corte de Justicia de la Nación, pág. 289, Pleno, tesis 273.

10.2.1.- Requerimiento de pago

Con él inicia el procedimiento administrativo de ejecución (PAE), y es la diligencia que se lleva a cabo una vez que se ha vencido el plazo del artículo

65, CFF, para el pago del crédito fiscal (art. 151, CFF).

Destacamos que conforme al artículo 41, CFF,[196] los créditos fiscales determinados con motivo del incumplimiento en la presentación de declaraciones, pueden requerirse de pago, "a partir del tercer día siguiente a aquél en el que sea notificado el adeudo respectivo".

La diligencia del requerimiento de pago, tiene como objeto exigir el pago del adeudo, y en el supuesto de que en ese momento no se realice el entero, se procede al aseguramiento del interés fiscal.

Existen excepciones en cuanto a esta disposición, según lo previene la parte antepenúltima del artículo 151, CFF, ya que deberá otorgarse un plazo adicional de 6 días para el entero, siempre que se trate de créditos fiscales derivados de: a) Cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades, y b) Error aritmético en las declaraciones.

10.2.2.- Embargo de bienes

Consiste en el aseguramiento o secuestro de bienes para garantizar el interés fiscal derivado de un crédito fiscal no cubierto en tiempo. Será necesario, para que tenga validez dicha actuación, por la reforma del año de 1996,[197] al artículo 152, CFF, que tratándose del embargo de bienes, el acta que se levante reúna los requisitos del artículo 38, CFF.

196 Esta disposición entró en vigor el 1o. de enero del 2010, por reforma publicada el 7 de diciembre del 2009, DOF.
197 Publicada el 15 de diciembre de 1995, DOF.

Por la reforma del 2014, el párrafo cuarto del artículo 153, CFF,[198] indica que "el ejecutor podrá colocar sellos o marcas oficiales con los que se identifiquen los bienes embargados, lo cual se hará constar en el acta a que se refiere el primer párrafo del artículo 152 de este Código".

198 Publicada el 9 de diciembre del 2013, DOF

Sus principales connotaciones son:

A. Puede ser el propio deudor quien utilice este medio para garantizar el interés fiscal. (artículos. 144, CFF; 85, RCFF).

B. Puede recaer sobre bienes consistentes en (artículos 151 y 155, CFF):

1. Inmuebles.

2. Derechos reales.

3. Negociaciones.

4. Dinero, metales preciosos, depósitos bancarios.

5. Acciones, bonos, cupones.

6. Otros.

C. En el caso de que se embarguen negociaciones, implica que se ha intervenido, bien a través de un interventor con cargo a la caja o por administración.

D. Si se embargan bienes de los señalados en los puntos 1, 2 y 3, deberá inscribirse en el registro público que corresponda, y si quedan comprendidos en la jurisdicción dos o más oficinas del registro público, en todas ellas deberá inscribirse el embargo.

E. Los bienes o negociaciones embargadas se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que se hiciere necesario nombrar (artículo 153, CFF). Tratándose de negociaciones o de bienes raíces, el embargo tendrá el carácter de administrador o de interventor con cargo a la caja (artículos. 153 y 164, CFF).

F. Es derecho del deudor señalar bienes a embargar, sujetándose al orden previsto en el artículo 155, CFF.

Hacemos notar que en el criterio normativo 24/CFF/N, Anexo 7, MISFIS2018, se establece que cuando se haya practicado embargo en la vía administrativa, no es necesario volver a embargar bienes y para ello señala:

> El artículo 141, fracción V del CFF señala que los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal mediante el embargo en la vía administrativa.
>
> El artículo 143 del Código en comento, establece que las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal a que se refiere el artículo 141 fracciones II, IV y V del mismo ordenamiento legal, se harán efectivas a

través del procedimiento administrativo de ejecución.

En este sentido, de la interpretación armónica a los preceptos en cita, en los casos en que se embargue un bien en la vía administrativa, al momento de hacer efectiva la garantía del interés fiscal a través del procedimiento administrativo de ejecución, no será necesario volver a embargar dichos bienes debido a que se encuentran formalmente embargados y en depósito del contribuyente o de su representante legal, por lo que procederá continuar con el procedimiento administrativo de ejecución.

Origen	Primer antecedente
41/2004/CFF	Oficio 325-SAT-IV-B-91597 de 31 de agosto de 2004, mediante el cual se emite la liberación de la primera parte del Boletín 2004.

10.2.2.1.- Bienes legalmente inembargables

Al tenor del artículo 157, CFF, y para efectos del Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE), lo son:

1. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.

2. Los muebles de uso indispensables del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor.

3. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.

4. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para la actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinadas.

5. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar

conforme a las leyes.

6. Los granos, mientras estos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

7. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.

8. Los derechos de uso o de habitación.

9. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inspección en el Registro Público de la Propiedad.

10. Los sueldos y salarios.

11. Las pensiones de cualquier tipo.

12. Los ejidos.

13. Los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, conforme a lo establecido en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.[199]

199 Este supuesto se adiciona por la reforma 2014, al CFF, publicada el 9 de diciembre del 2013, DOF. En la exposición de motivos para este precepto, se expresó: "toda vez que el artículo 79 de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro dispone que los recursos depositados en la subcuenta destinada a la pensión de los trabajadores y en las subcuentas de aportaciones voluntarias y complementarias de retiro, serán inembargables hasta por un monto equivalente a veinte veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal elevado al año por cada subcuenta, se propone la adición de una fracción decimotercera al artículo 157 del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de precisar la inembargabilidad citada". Gaceta Parlamentaria núm. 3857-C, Ob.Cit., CXXIX.

10.2.3.- Inmovilización de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito

Medida adicional o complementaria en el procedimiento administrativo de ejecución, contenida en el artículo 156-Bis, CFF, y que persigue asegurar que en el caso de que se determinen créditos fiscales, estos se garanticen debidamente ante la autoridad tributaria, a través de inmovilizar los referidos depósitos o seguros.

Los requisitos a cumplir, entre otros, son los siguientes:

I.- Debe recaer en créditos fiscales que se encuentren firmes.

II.- Cuando se trate de créditos fiscales controvertidos y no estén garantizados, sólo procederá:

a) Cuando el contribuyente no se encuentre localizado en su domicilio o desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes.

b) Cuando no esté debidamente asegurado el interés fiscal por resultar insuficiente la garantía ofrecida.

c) Cuando la garantía ofrecida sea insuficiente y el contribuyente no haya efectuado la ampliación requerida por la autoridad.

d) Cuando se hubiera realizado el embargo de bienes cuyo valor sea insuficiente para satisfacer el interés fiscal o se desconozca el valor de éstos.

III.- La inmovilización procederá "hasta por el importe del crédito fiscal y sus accesorios o, en su caso, hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir los mismos a la fecha en que se lleve a cabo la inmovilización. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas".

IV.- La autoridad fiscal ordenará mediante oficio dirigido a la unidad administrativa competente o a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, a efecto de que estas últimas realicen la inmovilización y conserven los fondos depositados.

V.- Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización de los depósitos o seguros en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó, a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se ejecutó, señalando el número de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado.

VI.- La autoridad fiscal debe notificar al contribuyente sobre la inmovilización realizada, a más tardar al tercer día siguiente a aquel en que le hubieren comunicado ésta.

VI.- Cuando las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores hagan "del conocimiento de la autoridad fiscal que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor", ésta deberá ordenar a más tardar dentro de los 3 días siguientes a aquel en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente.

Dichas entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

VII.- Cuando el crédito fiscal incluyendo sus accesorios, aún no hubiere quedado firme, el contribuyente titular de las cuentas inmovilizadas podrá ofrecer una garantía que comprenda el importe del crédito fiscal, incluyendo sus accesorios a la fecha de ofrecimiento. En este caso, la autoridad fiscal deberá resolver y notificar al contribuyente sobre la admisión o rechazo de la garantía ofrecida, o el requerimiento de requisitos adicionales, dentro de un plazo máximo de cinco días siguientes a la presentación de la garantía.

VIII.- No se permite a la autoridad fiscal, cuando tenga información suficiente, proceder a la inmovilización de los depósitos o seguros, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una.

10.2.4.- La intervención de negociaciones

Esta se manifiesta, cuando en términos del artículo 164, CFF, se embarguen negociaciones, por lo que el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o administrador.

10.2.4.1.- El interventor con cargo a la caja

Esta modalidad de intervención es limitada y se faculta a la persona

nombrada para que después de separar los sueldos y otros créditos preferentes, retire el 10% de los ingresos en dinero y enterarlos al SAT (art. 165, CFF).

El mismo artículo 165, CFF, en su párrafo segundo establece, además, la obligación para el interventor con cargo a la caja, para que cuando se "tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas".

En relación con esta interventoría, analícese la tesis:

> **INTERVENCION CON CARGO A LA CAJA. LOS ARTICULOS 153, 164, 165, 171 y 172 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE REGULAN ASPECTOS RELACIONADOS CON ESE PROCEDIMIENTO, NO TRANSGREDEN LA GARANTIA DE INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO.** El procedimiento administrativo señalado tiene su fundamento en los artículos 14 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues de la obligación de los gobernados de enterar las contribuciones para sufragar los gastos públicos necesarios para la realización de los fines del Estado, nace el correlativo derecho de éste para cobrarlas de manera forzosa cuando no son enteradas dentro de los plazos y términos dispuestos por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución previsto en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación. Ahora bien, conforme al criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los actos de privación regidos por el artículo 14, párrafo segundo constitucional, son aquellos que constituyen un fin por sí mismos y que privan al afectado de sus bienes, propiedades, posesiones o derechos en forma definitiva, a diferencia de los actos de molestia que se rigen por el artículo 16 constitucional, por lo que si la finalidad del procedimiento de intervención con cargo a la caja es el cumplimiento de una obligación tributaria derivada de un título ejecutivo como lo es la orden de cobro del impuesto omitido, y en él se priva no sólo de los productos de la empresa deudora, sino incluso de su propiedad hasta la cantidad necesaria para cubrir totalmente aquel

crédito, se concluye que tal procedimiento reviste la naturaleza de acto privativo. En ese orden, los artículos 153, 164, 165, 171 y 172 del código tributario citado, al regular aspectos relacionados con el procedimiento mencionado, no transgreden la garantía de inviolabilidad del domicilio regulada por el artículo 16 constitucional. Tesis: 2a. XXXVII/2004, S.J.F. y su Gaceta, Segunda Sala, Tomo XIX, junio de 2004, pág. 385.

Es de tomar en cuenta que los artículos 99 y 100, RCFF, establecen, respectivamente, facultades y obligaciones a cargo del interventor con cargo a la caja.

10.2.4.2.- El Interventor administrador

De acuerdo con el artículo 166, CFF, la persona nombrada con esta atribución tiene todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes, inclusive con facultades que requieran cláusula especial, tales como "para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas... así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido".

Conforme al artículo 168, CFF, su nombramiento deberá quedar inscrito en el Registro Público que corresponda al domicilio de la empresa intervenida. El artículo 171, CFF, obliga a su levantamiento cuando el pago del crédito fiscal se haya satisfecho o la negociación se hubiere vendido.

Bajo nuestra perspectiva, esta figura del interventor administrador del artículo 166, CFF, puede constituir una violación a la garantía de asociación que previene el artículo 9o., CPEUM, al permitir que una persona ajena a la asamblea general de accionistas, órgano máximo de una sociedad, llegue a remover a los órganos de dirección de ésta, porque inclusive, según el artículo 166, párrafo segundo, CFF "El interventor administrador no quedará supeditado en su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes".

Esta irregularidad no se subsana por lo dispuesto en el artículo 169, CFF, que permite a la asamblea y administración de la sociedad intervenida para conocer del funcionamiento de la negociación y opinar sobre ello o para que conozcan del propio interventor la marcha de la misma, toda vez que su opinión no influye en las decisiones legales que tome éste.

Se destaca que, en criterio de los tribunales, se considera que la intervención afecta derechos sustantivos por lo que es procedente el juicio de amparo en contra de ésta y así lo razona el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito, en la tesis: "INTERVENTORIA DE UNA NEGOCIACION. LA ORDEN DE, AFECTA DERECHOS SUSTANTIVOS" (9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta, Tomo IV, Tesis XIX.2o.13 C, agosto de 1996, pág. 686).

10.2.4.2.1.- Obligaciones del interventor administrador

De conformidad con el artículo 167, CFF, se deberán cumplir con las siguientes:

> **I.** Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.
>
> **II.** Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación.

También, como parte de las obligaciones, se establece que "el interventor administrador no podrá enajenar los bienes del activo fijo".

Otras obligaciones del interventor administrador, se encuentran estipuladas en el artículo 101, RCFF.

10.2.5.- Valuación de bienes

Es la etapa posterior al embargo, y conforme al artículo 175, CFF, la base para la enajenación de bienes, corresponderá al:

a) Avalúo que practique o mande practicar la autoridad para bienes

inmuebles.

b) Avalúo pericial que mande practicar la autoridad fiscal, para negociaciones o cuando no haya acuerdo con el embargado.

c) Avalúo fijado de común acuerdo por la autoridad y el embargado, respecto de bienes distintos a los antes señalados, que deberá efectuarse en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo.

Tanto el embargado, como terceros acreedores, tienen su derecho a salvo para interponer el recurso de revocación, en el término de 10 días contados a partir del día siguiente al en que se notifique el avalúo correspondiente.

10.2.6.- Remate

Es la venta de los bienes embargados en subasta pública.

De acuerdo con el artículo 173, CFF, la venta de los bienes embargados procederá:

> **I.** A partir del día siguiente a aquel en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 175 de este Código.
>
> **II.** En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo 145 de este Código, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.
>
> **III.** Cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere la fracción I del artículo 192 de este Código.
>
> **IV.** Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaído en los medios de defensa que se hubieren hecho valer.

10.2.6.1.- Subasta por medios electrónicos

Por reforma del año 2004,[200] se precisa que las subastas públicas de bienes se llevarán a través de medios electrónicos, eliminándose la obligación de

llevarse a cabo en las oficinas ejecutoras, al modificarse el artículo 174.

En torno a esta modalidad de subasta, los artículos 103 y 105, RCFF, expresan:[201]

200 Idem.
201 La Regla 2.16.2., MISFIS2018, complementa los requisitos para participar en subasta a través de medios electrónicos.

> **Artículo 103.-** Para los efectos del artículo 174 del Código, las personas interesadas en participar en la enajenación de bienes por subasta pública a través de medios electrónicos lo podrán hacer a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, efectuando el pago del depósito, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura legal o el que resulte de las mejoras a que se refiere la Sección Cuarta del Capítulo III del Título V del Código mediante ventanilla bancaria o transferencia electrónica de fondos, en los términos de los artículos 104 a 109 de este Reglamento y de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.
>
> **Artículo 105.-** Para los efectos del artículo 176, en relación con los artículos 181 y 182 del Código, los interesados en participar en la enajenación de bienes en subasta pública a través de medios electrónicos en los términos del presente ordenamiento deberán cumplir, además, con lo siguiente:
>
> **I.** Obtener su clave de identificación de usuario, para lo cual deberán proporcionar los datos que al efecto determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, y
>
> **II.** Enviar su postura señalando la cantidad que ofrezca de contado, dentro del plazo señalado en la convocatoria de remate.
>
> Se tendrá por cubierto el requisito de enviar los datos a que se refiere el artículo 182 del Código, cuando los postores hayan dado cumplimiento a lo señalado en el presente artículo.

10.2.6.2.- Enajenación fuera de subasta

Se presenta en los casos de (artículo 192, CFF):

A. Que se proponga, por el embargado, comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes al fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.

B. Que se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, cuando en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.

10.2.6.3.- Requisitos para el remate

Los principales requisitos para que se lleve a cabo, consisten en lo siguiente:

1. Debe haberse convocado previamente (art. 176, CFF).

2. Quienes tengan interés en los bienes a rematar, deberán manifestarlo por escrito ante la oficina ejecutora, realizando una transferencia electrónica, por el 10%, cuando menos, del valor fijado a los bienes embargados (art. 181 CFF). En virtud de la reforma del año 2004, se posibilita, con la modificación al artículo 181, CFF, que las posturas puedan enviarse mediante documento digital y formularse mediante documento digital.

3. La postura para el remate debe constar en documento digital, por mandato del artículo 182, CFF, modificado a partir del 2004, y cumplir los requisitos ahí previstos.

4. Se considera postura legal, la que cubra las dos terceras partes del precio señalado en el avalúo (art. 179, CFF).

5. El remate tendrá como duración 5 días (desde 12:00 horas del primer día y concluirá a las 12:00 horas del quinto día), al disponerlo así el artículo 183, CFF.

10.2.7.- Adjudicación

Es la etapa final del procedimiento administrativo de ejecución y a través de ésta se entregarán los bienes a quien los hubiere adquirido, bien sea a través

del remate o fuera de éste, que puede ser un particular o la autoridad.

El artículo 190, CFF, establece que el fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse los bienes en los casos siguientes:

I. A falta de postores.

II. A falta de pujas.

III. En caso de posturas o pujas iguales.

Cuando no hubiere postores o no se hubieren presentado posturas legales, los bienes se adjudicarán al fisco en un 60% del valor fijado en el avalúo, como dación en pago para adjudicarlos, enajenarlos o donarlos (art. 191, CFF).

Cuando el bien se hubiere enajenado a particulares, éste debe pasar libre de gravámenes y el contribuyente propietario del bien rematado deberá responder de evicción y de vicios ocultos (arts. 186 y 187, CFF).

10.3.- La Garantía del interés fiscal

En nuestro concepto, la obligación de otorgarla, para garantizar el interés fiscal, cuando no existe sentencia firme que haya resuelto que el contribuyente tiene un adeudo, contraviene el principio de inocencia que norma el Artículo 8o., numeral 2, CADH, que señala “2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad”.

Afortunadamente, en el recurso de revocación que vamos a analizar en el último capítulo de este libro no se exige el otorgamiento de garantía fiscal, de tal forma que no entramos en el dilema de la contravención al principio de inocencia, lo cual sí se presenta, entre otras cuestiones, cuando se interponga juicio fiscal ante el TFJA.

10.3.1.- Las formas de garantía del interés fiscal

En términos del artículo 141, CFF, las formas de garantizar el interés fiscal son: Depósito en dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la SHCP mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal; la prenda o hipoteca; Fianza otorgada por institución autorizada, que no gozará de los beneficios de orden y excusión; obligación asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia; embargo en la vía administrativa y títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

Algunas particularidades la constituyen:

A.- De acuerdo con el párrafo segundo del artículo 141, CFF, "La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes".

B.- Según el artículo 77, RCFF, la garantía del interés fiscal debe ofrecerse a favor de "Tesorería de la Federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o de las dependencias de las entidades federativas o municipios que realicen esas funciones aun cuando tengan otra denominación".

C.- En términos del artículo 88, RCFF, posibilita que "Para garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito fiscal podrán combinarse las diferentes formas que al efecto establece el artículo 141 del Código, así como sustituirse entre sí, en cuyo caso antes de cancelarse la garantía original deberá constituirse la garantía sustituta, siempre y cuando la garantía que se pretende sustituir no sea exigible".

10.3.1.1.- El depósito en dinero

De acuerdo con el artículo 77, RCFF, "Cuando la garantía del interés fiscal consista en fianza, carta de crédito o billete de depósito, se otorgará a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo descentralizado competente

para cobrar coactivamente créditos fiscales, según sea el caso".

10.3.1.2.- Carta de crédito

El artículo 78, RCFF, determina que esta forma de garantía sólo la podrán operar aquellas instituciones de crédito registradas para este efecto, ante el SAT. Por su parte, la Regla 2.15.5., MISFIS2018, dispone que las referidas instituciones autorizadas se dan a conocer "en la página de Internet del SAT, en el apartado Instituciones Autorizadas para emitir Cartas de Crédito".

10.3.1.3.- La cuenta de garantía del interés fiscal

Por la adición del artículo 141-A, al CFF, para el año 2014, se incorporó este supuesto y para ello se obliga a las instituciones de crédito o casas de bolsa que podrán manejar esta cuenta, para:

> **I.** Presentar declaración semestral en que manifiesten el nombre y registro federal de contribuyentes de los usuarios de las cuentas de garantía del interés fiscal, así como las cantidades transferidas a las cuentas de los contribuyentes o de la Tesorería de la Federación. La declaración a que se refiere esta fracción deberá presentarse durante los meses de julio del año de calendario de que se trate y de enero del siguiente año, por el semestre inmediato anterior.
>
> **II.** Transferir el importe de garantía, más sus rendimientos, a la cuenta de la Tesorería de la Federación, al día siguiente a aquel en que reciba el aviso que se establezca en las disposiciones fiscales o aduaneras.
>
> En caso de incumplimiento de las obligaciones previstas en la fracción II de este artículo, la institución de crédito o casa de bolsa autorizada deberá cubrir como resarcimiento del daño, un monto equivalente a la cantidad que resulte de actualizar el importe de los títulos depositados más los rendimientos generados, en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, adicionado con los recargos que se pagarían en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, computados a partir de la fecha en que debió hacerse la

transferencia correspondiente y hasta que la misma se efectúe. Lo anterior, sin perjuicio de las sanciones que resulten aplicables.

10.3.1.4.- La prenda o hipoteca

Su especificación la contempla el artículo 81, RCFF, cuando determina:

I. La prenda se constituirá sobre bienes muebles por el 75% de su valor, siempre que estén libres de gravámenes hasta por ese porcentaje y deberá inscribirse en el registro que corresponda cuando los bienes en que recaiga o el propio contrato de prenda estén sujetos a esta formalidad.

No se aceptarán en prenda los bienes de fácil descomposición o deterioro; los que se encuentren embargados, ofrecidos en garantía, o con algún gravamen o afectación; los sujetos al régimen de copropiedad, cuando no sea posible que el Gobierno Federal asuma de manera exclusiva la titularidad de todos los derechos; los afectos a algún fideicomiso; los que por su naturaleza o por disposición legal estén fuera del comercio y aquéllos que sean inembargables en términos del Código, así como las mercancías de procedencia extranjera, cuya legal estancia no esté acreditada en el país, los semovientes, las armas prohibidas y las materias y sustancias inflamables, contaminantes, radiactivas o peligrosas.

La garantía a que se refiere esta fracción podrá otorgarse mediante prenda bursátil relativa a inversiones en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores, siempre que se designe como beneficiario único a la autoridad fiscal a favor de la cual se otorgue la garantía.

El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a instituciones y a corredores públicos para mantener en depósito determinados bienes que se otorguen en prenda, y

II. La hipoteca se constituirá sobre bienes inmuebles por el 75% del valor de avalúo o del valor catastral. A la solicitud respectiva se deberá acompañar el certificado del Registro Público de la Propiedad que

corresponda, expedido con un máximo de tres meses de anticipación a la fecha de la solicitud, en el que no aparezca anotado algún gravamen ni afectación urbanística o agraria. En el supuesto de que el inmueble reporte gravámenes, la suma del monto total de estos y el interés fiscal a garantizar no podrá exceder del 75% del valor.

El otorgamiento de la garantía a que se refiere esta fracción se hará mediante escritura pública que deberá inscribirse en el registro público de la propiedad que corresponda y contener los datos del crédito fiscal que se garantice.

El otorgante podrá garantizar con la misma hipoteca los recargos futuros o ampliar la garantía cada año.

10.3.1.5.- La Fianza

En relación con esta forma de garantía, el artículo 82, RCFF, estipula que "la póliza en la que se haga constar la fianza deberá contener los textos únicos que se señalen en reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria y quedará en poder y guarda de la autoridad fiscal que sea competente para cobrar coactivamente el crédito fiscal de que se trate".

Resaltamos que la Regla 2.15.6., MISFIS2018, norma la presentación de la fianza para garantizar el interés fiscal: "I. Tratándose de Pólizas otorgadas para garantizar créditos en convenio de pago a plazos" y "II. Tratándose de Pólizas otorgadas para garantizar créditos controvertidos".

10.3.1.6.- Obligación asumida por tercero

El artículo 83, RCFF, indica como requisitos para su otorgamiento, los siguientes:

I. Manifestar su voluntad de asumir la obligación solidaria, mediante escrito firmado ante fedatario público o ante la autoridad fiscal que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, en este último caso la

manifestación deberá realizarse ante la presencia de dos testigos. Además, el escrito a que se refiere esta fracción deberá detallar los bienes sobre los cuales recaerá primeramente la obligación solidaria asumida.

El escrito a que se refiere el párrafo anterior deberá ser firmado por el interesado y tratándose de personas morales, por el administrador único o, en su caso, por la totalidad de los miembros del consejo de administración. Cuando en los estatutos sociales de la persona moral interesada el presidente del consejo de administración tenga conferidas las mismas facultades de administración que el propio consejo, bastará la firma de dicho presidente para tener por cumplido el requisito. Las personas a que se refiere este párrafo deberán contar con el certificado de firma electrónica avanzada expedido por el Servicio de Administración Tributaria o por un prestador de servicios de certificación autorizado en los términos del Capítulo II del Título I del Código;

II. Tratándose de personas morales, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social pagado y la persona moral de que se trate no deberá haber tenido pérdida fiscal para efectos del impuesto sobre la renta en los dos últimos ejercicios fiscales regulares o, en su caso, ésta no deberá haber excedido del 10% de su capital social pagado, y

III. Tratándose de persona física, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de sus ingresos declarados en el ejercicio fiscal inmediato anterior, sin incluir el 75% de los ingresos declarados para los efectos del impuesto sobre la renta como actividades empresariales o del 10% del capital afecto a su actividad empresarial, en su caso.

10.3.1.7.- Embargo en vía administrativa

Respecto a esta forma de garantía, el artículo 85, RCFF, norma los supuestos siguientes:

I. Se practicará a solicitud del contribuyente, quien deberá presentar los documentos y cumplir con los requisitos que dé a conocer el Servicio de

Administración Tributaria mediante reglas de carácter general;

II. El contribuyente señalará los bienes de su propiedad sobre los que deba trabarse el embargo, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal y cumplir los requisitos y porcentajes que establece el artículo 81 de este Reglamento;

III. Tratándose de personas físicas, el depositario de los bienes será el contribuyente y en el caso de personas morales, su representante legal. Cuando a juicio de la autoridad fiscal exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte los bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo; en este supuesto, los bienes se depositarán con la persona que designe la autoridad fiscal;

IV. Deberá inscribirse en el registro público que corresponda el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad, y

V. Antes de la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, deberán cubrirse los gastos de ejecución y gastos extraordinarios que puedan ser determinados en términos del artículo 150 del Código. El pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.

En torno a este mecanismo de garantía, véase el criterio normativo 24/CFF/N, Embargo en la vía administrativa. No es necesario volver a embargar el bien, del Anexo 7, MISFIS2018.

10.3.1.8.- Títulos valor o cartera de créditos

Como podrá observarse, los medios de garantizar el interés fiscal se pueden ofrecer en el orden en que elija, con excepción de los títulos valor o cartera de crédito, los cuales sólo son aceptables cuando “se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de los supuestos anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la SHCP”.

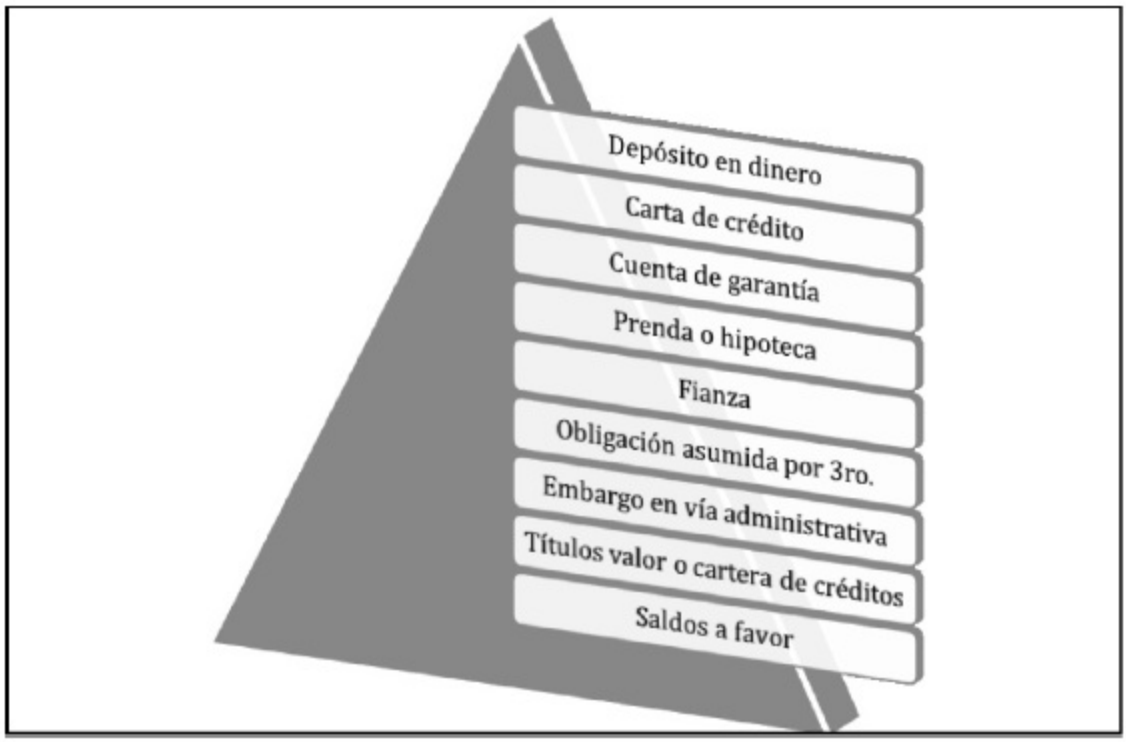
10.3.1.9.- Los saldos a favor como forma de garantía del interés fiscal

Aunque esta forma de garantía no la previene el artículo 141, CFF, el artículo 17, RCFF, señala como una facilidad administrativa que "Para los efectos del artículo 22 del Código, tratándose de saldos a favor que el contribuyente otorgue como garantía del interés fiscal, la actualización y los intereses a cargo del fisco federal dejarán de generarse en el momento en que la Autoridad Fiscal la acepte".

Algunos formatos para el otorgamiento de la garantía del interés fiscal que contiene la Guía de trámites fiscales del Anexo 1-A, MISFIS2018, son los siguientes:

Número	Nombre
134/CFF	Solicitud para la presentación, ampliación, sustitución de garantía del interés fiscal y solicitud de avalúo (en caso de ofrecimiento de bienes) o avalúo practicado por personas autorizadas.
135/CFF	Solicitud de cancelación de garantías.
145/CFF	Aviso de modificación a la carta de crédito por ampliación o disminución del monto máximo disponible o prórroga de la fecha de vencimiento.
218/CFF	Solicitud de ofrecimiento de garantía del interés fiscal para adeudos parcializados a través de la modalidad de embargo de la negociación en la vía administrativa.

Esquemáticamente, así quedarían representadas las formas de garantía del interés fiscal:



10.3.2.- Supuestos en que es necesario otorgar garantía del interés fiscal

Conforme al artículo 142, CFF, las hipótesis en que es obligatorio otorgar garantía del interés fiscal son:

> **I.** Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, inclusive si dicha suspensión se solicita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
>
> **II.** Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.
>
> **III.** Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este Código.

IV. En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.

No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

10.3.3.- El plazo adicional para garantizar el crédito fiscal una vez que se resolvió el recurso administrativo

Es importante considerar que el párrafo tercero del artículo 144, CFF, en materia de la garantía del interés fiscal, una vez que el recurso administrativo se resolvió, dispone lo siguiente:[202]

202 Existía el criterio del SAT en esta materia que establecía: 23/2012/ CFF Plazo para garantizar el interés fiscal. Es procedente exigir el pago del crédito fiscal al día siguiente de haber surtido efectos la notificación de la resolución del recurso de revocación.

Para efectos del párrafo anterior, el contribuyente contará con un plazo de diez días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución que recaiga al recurso de revocación; a los recursos de inconformidad, o al procedimiento de resolución de controversias previsto en alguno de los tratados para evitar la doble tributación de los que México sea parte, para pagar o garantizar los créditos fiscales en términos de lo dispuesto en este Código.

OBJETIVOS DEL CAPITULO:

Al final de la unidad de enseñanza, el lector de la obra:

1. Identificará en qué consiste la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales provenientes del extranjero.

2. Precisará qué reservas realizó México al firmar el Decreto Promulgatorio de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

3. Conocerá en qué supuestos procederá el requerimiento de pago de los créditos fiscales.

4. Comprenderá qué consecuencias genera el embargo de las negociaciones.

5. Precisará qué bienes se consideran legalmente inembargables.

6. Distinguirá la diferencia entre el interventor con cargo a la caja y el interventor administrador.

7. Establecerá en qué supuestos procede la Inmovilización de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito.

8. Identificará qué medio de defensa procede contra el avalúo de bienes.

9. Conocerá cuáles son los requisitos que deben contener la convocatoria para remate.

10. Determinará en qué casos procede la enajenación de bienes fuera de subasta.

11. Identificará las formas de garantizar el interés fiscal.

12. Precisará en qué consiste la cuenta de garantía como forma de garantía del interés fiscal.

13. Determinará si es posible combinar las diversas formas de garantía del interés fiscal.

14. Establecerá si los saldos a favor se pueden ofrecer como garantía del interés fiscal.

CAPITULO XI

LOS DERECHOS FORMALES DEL CONTRIBUYENTE

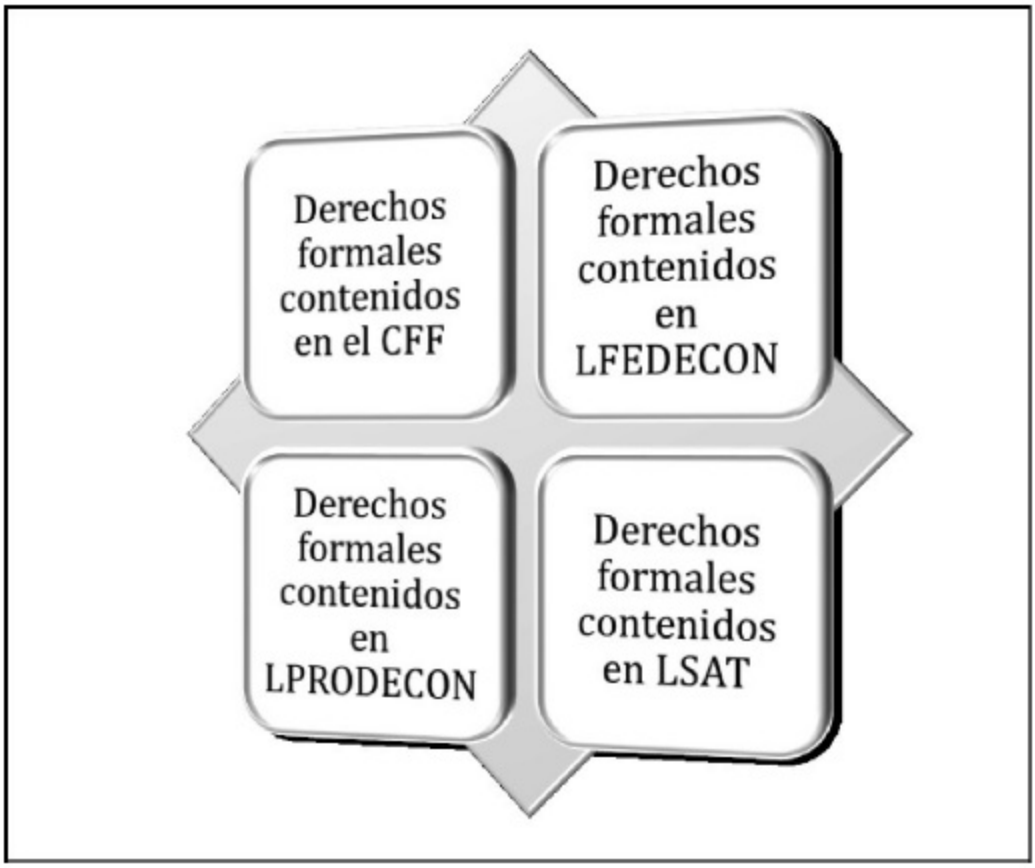
11.- *Los derechos formales del contribuyente.* ***11.1.-*** *Los derechos formales contenidos en el CFF.* ***11.1.1.-*** *Principio a que no se determinen contribuciones dos veces, por la misma causa en la visita domiciliaria.* ***11.1.1.1.-*** *Excepción al principio a que no se determinen contribuciones dos veces, por la misma causa, en la revisión de escritorio.* ***11.1.2.-*** *Derecho a que no se practique una visita domiciliaria sin una orden escrita.* ***11.1.3.-*** *Derecho a que se concluya anticipadamente una visita domiciliaria, cuando el contribuyente se encuentre dictaminado o esté obligado a presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales.* ***11.1.4.-*** *Derecho a la protección de datos personales en materia fiscal.* ***11.1.4.1.-*** *La difusión de datos de contribuyentes considerados incumplidores como excepción al secreto fiscal.* ***11.1.5.-*** *Derecho a la reconsideración administrativa.* ***11.1.6.-*** *Derecho a que se cancelen requerimientos derivados de avisos o declaraciones presuntamente omitidos.* ***11.2.-*** *Los contenidos en la LFEDECON.* ***10.2.1.-*** *Derecho a que las actuaciones sean las menos onerosas para el contribuyente.* ***11.2.2.-*** *Derecho a que se le indique el plazo, la autoridad y el medio defensa a interponer.* ***11.3.-*** *Los contenidos en la LPRODECON.* ***11.3.1.-*** *Derecho a ser asistido y defendido gratuitamente por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON).* ***11.3.2.-*** *Recibir asesoría y consulta, por solicitud que le presenten los contribuyentes en relación con actos de las autoridades fiscales federales.* ***11.3.3.-*** *Derecho a ser representado gratuitamente en la interposición de recursos administrativos y en el juicio fiscal ante el TFJA.* ***11.3.4.-*** *Derecho a presentar quejas y reclamaciones, cuando se sientan afectados por actos de las autoridades fiscales federales.* ***11.3.5.-*** *Derecho a obtener un acuerdo conclusivo en los procesos de revisión fiscal con intervención de PRODECON.* ***11.3.5.1.-*** *Particularidades del acuerdo conclusivo.* ***11.4.-*** *Derechos contenidos en otros ordenamientos.* ***11.4.1.-*** *Derecho a la*

Indemnización cuando se cometa falta grave en su perjuicio.

11.- Los derechos formales del contribuyente

En el presente Capítulo, analizaremos los instrumentos jurídicos individualizados y concretos (garantías) y formales, toda vez que no se encuentran en el texto constitucional, sino que el "constituyente constituido",[203] los creó, como ya lo dijimos, para complementar o constituir un vehículo instrumental para materializar el cumplimiento de un derecho fundamental de las constituciones de los estados o en los tratados internacionales. Dicho examen se realizará en cuatro vertientes: Contenidos en el CFF, en la LFEDECON, en la LPRODECON, así como en la LSAT, tal y como se representa enseguida.

203 Cfr. Juan Luis Requejo Pagés, El poder constituyente constituido, La limitación del soberano. Consultado en: http://www.unioviedo.es/constitucional/fundamentos/primero/pdf/requejo.pdf


Derechos formales contenidos en el CFF
Derechos formales contenidos en LFEDECON
Derechos formales contenidos en LPRODECON
Derechos formales contenidos en LSAT

11.1.- Los Derechos formales contenidos en el CFF

11.1.1.- Principio a que no se determinen contribuciones dos veces, por la misma causa en la visita domiciliaria

Este derecho tiene sustento en el artículo 23, CPEUM, que garantiza el no volver a ser molestado dos veces por la misma causa (no ser juzgado dos veces por el mismo delito) y en el caso que nos ocupa que no se realice una visita domiciliaria dos veces al mismo contribuyente, por las mismas contribuciones, sobre los mismos hechos y por el mismo ejercicio fiscal.

Sin embargo, este derecho fundamental se contraviene, por leyes secundarias (CFF y LFEDECON), toda vez que éstas posibilitan que el contribuyente sí soporte dos veces una misma visita domiciliaria, es decir, que no se cumpla la inviolabilidad del domicilio, siempre que no se le determinen dos veces contribuciones, sobre los mismos hechos y por el mismo ejercicio fiscal.

Con este motivo citamos el artículo 53-C, CFF, vigente a partir del 1o. de enero del 2014,[204] que establece:

204 Adicionado por el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado el 9 de diciembre del 2013, DOF.

> **Artículo 53-C.** Con relación a las facultades de comprobación previstas en el artículo 42, fracciones II, III y IX de este Código, las autoridades fiscales podrán revisar uno o más rubros o conceptos específicos, correspondientes a una o más contribuciones o aprovechamientos, que no se hayan revisado anteriormente, sin más limitación que lo que dispone el artículo 67 de este Código.
>
> Cuando se comprueben hechos diferentes, la autoridad fiscal podrá volver a revisar los mismos rubros o conceptos específicos de una

> contribución o aprovechamiento por el mismo periodo y, en su caso, determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos que deriven de dichos hechos.
>
> La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros; en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten, o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales, a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.

Si lo comparamos con el último párrafo del artículo 46, CFF vigente hasta el 31 de diciembre del 2013, que expresaba: "Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden. En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales; a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente", podemos concluir que dicha disposición sí protegía la inviolabilidad del domicilio, ya que para introducirse a éste, se requería que la orden justificara los hechos diferentes sobre los que recaería la visita.

Corroborando lo anterior, la Segunda Sala de la SCJN confirmaba también el

criterio, de que si se podía volver a practicar un nuevo acto de fiscalización, sobre la misma contribución, el mismo ejercicio fiscal y al mismo contribuyente, cuando se tratare de hechos diferentes. El criterio establece:

> **VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTICULO 46, ULTIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2008, NO VIOLA LAS GARANTIAS DE SEGURIDAD JURIDICA, INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO, NI LA DE NO SER JUZGADO DOS VECES POR LOS MISMOS HECHOS.** El citado precepto legal que establece que concluida una visita en el domicilio del contribuyente, para iniciar otra a la misma persona se requerirá nueva orden, y que cuando las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos ya revisados, sólo podrá efectuarse nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes con sustento en diversos supuestos previstos en el mismo artículo, a saber: información, datos o documentos de terceros; la revisión de conceptos específicos no revisados con anterioridad; datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten; documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación, a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente, pudiendo haberlo hecho, o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente, no viola las garantías de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio previstas en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues acota suficientemente los supuestos en que procede la segunda revisión, es decir, la facultad de la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación respecto del mismo periodo y por las mismas contribuciones o aprovechamientos no es irrestricta, sino que deberá partir de la verificación de hechos distintos, lo que otorga seguridad jurídica al particular y evita la constante intromisión de la autoridad administrativa en su domicilio. Además, el artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación , no transgrede la garantía de no juzgar dos veces a la misma persona por iguales hechos,

establecida en el artículo 23 constitucional, pues constriñe la realización de una nueva visita domiciliaria a que se analicen hechos diferentes que no fueron examinados en el desarrollo de una anterior y respecto de los cuales no se ha hecho un pronunciamiento definitivo. [TA]; 9a. Epoca; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXX, septiembre de 2009; pág. 692.

Por ello, el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito estableció el criterio siguiente:

VISITA DOMICILIARIA. AL EMITIR LA ORDEN RELATIVA PARA COMPROBAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES RELACIONADAS CON EJERCICIOS Y CONTRIBUCIONES INSPECCIONADOS CON ANTERIORIDAD, LA AUTORIDAD DEBE PARTICULARIZAR LOS HECHOS DIFERENTES A LOS REVISADOS, LA FORMA EN QUE LOS COMPROBO Y LOS MEDIOS POR LOS QUE OBTUVO ESA INFORMACION, PARA COLMAR LA GARANTIA DE SEGURIDAD JURIDICA. Conforme a la interpretación funcional y auténtica del artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad administrativa al emitir una orden de visita domiciliaria para revisar obligaciones y ejercicios que fueron materia de una fiscalización anterior, debe particularizar en el mandato los hechos diferentes a los revisados; la forma en que los comprobó, y los medios o mecanismos de los que obtuvo esa información, para colmar la garantía de seguridad jurídica que prevé el artículo 16 constitucional, pues dicho precepto fundamental exige que la orden de visita domiciliaria conste por escrito y, entre otros requisitos, debe estar fundada y motivada, por ser un acto de molestia que afecta la inviolabilidad del domicilio y de los papeles de los particulares. Lo anterior es así, porque el ejercicio de tal atribución no es arbitrario, antes bien, la interpretación jurisprudencial que se ha dado al respecto lleva a concluir que se agota en una sola verificación referente a los hechos, contribuciones y periodos que fueron revisados, pues la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 1a./J. 11/2008, publicada en el S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Tomo XXVII, febrero de 2008, pág. 467, de rubro: “VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTICULO 46, ULTIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE DE ENERO DE 2004 HASTA EL 31 DE

DICIEMBRE DE 2006, VIOLA LA GARANTIA DE INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO CONTENIDA EN EL ARTICULO 16 DE LA CONSTITUCION FEDERAL.", determinó que permitir a las autoridades administrativas emitir, sin limitación alguna, órdenes de visita domiciliaria sobre aspectos previamente verificados, coloca a los gobernados en un estado de inseguridad jurídica, porque implica exponerlos a una constante e injustificada intromisión en su domicilio. En ese orden de ideas, el mencionado último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación fue reformado por decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación, el veintisiete de diciembre de dos mil seis y el uno de octubre de dos mil siete y en la exposición de motivos de la primera modificación se precisó expresamente: "De esa manera se regula la actuación de la autoridad fiscal, que estará obligada en los supuestos que se señalan a motivar sus facultades y estaría impedida a molestar de nueva cuenta al particular afectado". Así, se corrobora la necesaria vinculación que tiene la autoridad administrativa de motivar en la propia orden de visita los hechos diferentes a los fiscalizados que justifican su mandato. Además, esto se robustece porque cualquier infracción a la garantía de seguridad jurídica, sólo puede impugnarse como vicio propio de la orden de visita domiciliaria, por ser ésta un acto aislado ajeno al procedimiento de fiscalización, lo que no ocurre con las actas de visita que se realizan con motivo de su ejecución, pues al constituir actos meramente procedimentales, es necesario esperar hasta el último para controvertir su validez. Por esa razón, no puede sostenerse la postura de que es permisible que la orden de visita domiciliaria que se emite para volver a revisar contribuciones y ejercicios que ya fueron materia de un proceso de fiscalización, se limite a los requisitos que debe cumplir una orden de esa naturaleza que se emite por primera vez, pues de ser así quedaría el cumplimiento de esa garantía sujeta a la ejecución del mandato; esto es, que los visitadores estuvieran vinculados a no revisar hechos que ya fueron fiscalizados, lo que desde luego no es permisible, porque los límites de la verificación deben estar definidos por la autoridad facultada para emitir la orden y no por quienes la ejecutan. [TA]; 9a. Epoca; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXX, julio de 2009; pág. 2125.

Inclusive existía el criterio interno del SAT, 21/2012/CFF, que fijaba la

directriz siguiente:

21/2012/CFF Visita domiciliaria. Posibilidad de iniciar nuevamente facultades de comprobación.

El artículo 46-A, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación establece que la visita domiciliaria y la revisión de la contabilidad de los contribuyentes, deberán concluirse dentro de un plazo máximo de doce meses, contados a partir de la notificación de su inicio.

En este sentido, si los Tribunales Federales dejan sin efecto la liquidación derivada de la visita domiciliaria o de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes, en virtud de que se excedió en el plazo de conclusión a que se refiere el artículo 46-A, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, la autoridad estaría en posibilidad de iniciar nuevamente sus facultades de comprobación por las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, siempre y cuando no exista caducidad y se comprueben hechos diferentes a los ya revisados, en términos del artículo 46, último párrafo del mismo ordenamiento, así como por lo dispuesto por el artículo 16, antepenúltimo párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Lo anterior también aplica en el supuesto de que el contribuyente presente declaraciones complementarias posteriormente al término de la primera visita domiciliaria o revisión, e incluso se podrán revisar los mismos conceptos observados en el primer acto de molestia siempre que se haya modificado dicho concepto en la declaración complementaria correspondiente.

Además, cuando la autoridad haya concluido la visita domiciliaria o la revisión de gabinete, dentro del plazo previsto en el artículo 46-A, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, pero se hubiera declarado la nulidad lisa y llana por una causa diversa, entonces, la autoridad podrá ejercer sus facultades de comprobación por el ejercicio revisado e incluso por las mismas contribuciones o aprovechamientos, justificando la emisión del nuevo acto de molestia, en los términos de los artículos 46, último párrafo y 50, último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, sin perjuicio de que la autoridad pueda ejercer la facultad

señalada en el artículo 42, fracción VIII del Código Fiscal de la Federación.

Modificando la interpretación sobre este derecho fundamental para el contribuyente, la Segunda Sala de la SCJN, en mayo del 2014, Jurisprudencia 34/2014, determina que sí se puede volver a practicar una nueva visita domiciliaria, aunque no se trate de hechos diferentes (por ello, también se puede determinar de nueva cuenta las mismas contribuciones), en el supuesto que la primera orden se hubiere declarado nula por vicios formales en la indebida o insuficiente fundamentación. Dicho criterio señala:

> **ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. CASO EN QUE NO OPERA LA CONDICION PARA EMITIR UNA NUEVA DIRIGIDA AL MISMO CONTRIBUYENTE, PREVISTA EN EL ARTICULO 46, ULTIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, CONSISTENTE EN COMPROBAR HECHOS DIFERENTES A LOS YA REVISADOS (LEGISLACION VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).** El análisis armónico de los artículos 46, 46-A, 50, 133 y 133-A del citado ordenamiento legal, permite establecer que la facultad otorgada a la autoridad hacendaria para ordenar la práctica de una nueva visita domiciliaria con el objeto de revisar las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, no está limitada a la comprobación de hechos diferentes a los ya revisados, pues si la primer orden de visita se declara insubsistente por adolecer de un vicio formal, como lo es una indebida o insuficiente fundamentación, es jurídicamente posible reponer el procedimiento de fiscalización y, en su caso, emitir una nueva resolución que determine las contribuciones y los aprovechamientos omitidos, con base en los mismos hechos ya revisados. Lo que se corrobora al tener en cuenta que la referida condición, relativa a comprobar la existencia de hechos diferentes, tiene dos objetivos, por una parte, otorga certeza jurídica al contribuyente sobre la definitividad del resultado de una visita, lo que de suyo implica la existencia de una resolución firme que defina su situación jurídica respecto de las contribuciones, aprovechamientos y periodos revisados, de tal suerte que no pueda ser modificada, sino sólo en el caso de que se compruebe la existencia de otros hechos que los visitadores no pudieron conocer durante el desarrollo de la visita; y por otra, salvaguarda las

facultades de comprobación de la autoridad fiscal para revisar esos hechos y, en su caso, modificar lo decidido inicialmente sobre las contribuciones y los aprovechamientos correspondientes a los periodos revisados. Por tanto, lo previsto en el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que una vez concluida la visita es necesario comprobar la existencia de hechos diferentes a los revisados para ordenar la práctica de otra al mismo contribuyente, no es aplicable cuando las facultades de comprobación se refieren a contribuciones, aprovechamientos y periodos que fueron objeto de una orden de visita declarada insubsistente por adolecer de vicios formales, ya que en este supuesto no puede estimarse concluida la visita respectiva, excepto cuando la insubsistencia obedezca a la incompetencia material de la autoridad que la emitió, caso en el cual sí se considera concluida, al no ser jurídicamente posible que la misma autoridad reponga el procedimiento de fiscalización. Gaceta del S.J.F., Décima Epoca, mayo de 2014, Tomo II, pág. 945.

Contradicción de tesis 475/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero en Materia Administrativa del Sexto Circuito y Tercero en Materia Administrativa del Segundo Circuito. 19 de febrero de 2014. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales. Ausente: Sergio A. Valls Hernández. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero. Esta tesis se publicó el viernes 02 de mayo de 2014 a las 12:05 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del martes 06 de mayo de 2014, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

En torno a esta jurisprudencia, opinamos que el repetir un acto de fiscalización sobre los mismos hechos ya revisados, pero que originalmente el acto de molestia no se fundó y motivó debidamente, puede entrar en conflicto con el artículo 8.4, CADH, que prohibe juzgar sobre conductas respecto de las que ya se hubiere juzgado a una persona sobre los mismos hechos, tal y como se sustentó en el Caso Loayza Tamayo Vs. Perú,[205] y en el Caso Mohamed Vs. Argentina.[206]

Regresando al tema de volver a practicar una revisión, es decir, tal y como lo previene el actual artículo 53-C, CFF, que si se puede volver a introducir al domicilio fiscal del contribuyente para revisar al mismo contribuyente, por la misma contribución, por el mismo ejercicio fiscal, siempre que no se determinen contribuciones por los mismo hechos, se pronuncia el párrafo cuarto del artículo 16, LFEDECON, cuando señala:

> **Artículo 16.-...**
>
> No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad.

Junto con el derecho fundamental de no volver a ser molestado por la misma causa, tendríamos que cuestionar si bajo la Convención contra la Tortura y Otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes,[207] la repetición en la práctica de una visita domiciliaria o cualquier acto de fiscalización puede constituir "tortura" para el contribuyente, como una forma "de intimidar o coaccionar a esa persona o a otras", cuando sean "infligidos por un funcionario público u otra persona en el ejercicio de funciones públicas".

205 Recuperado en: http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_33_esp.pdf
206 Recuperado en: http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_255_esp.pdf
207 El Estado mexicano realizó la declaración para el reconocimiento de la Competencia del Comité contra la Tortura establecida en el art. 22 de esta Convención, mediante aceptación en la fecha 15 de marzo del 2002, publicada en el DOF del 3/V/l2002. Consultado en: http://www.pgjdf.gob.mx/temas/4-6-1/fuentes/11-A-2.pdf

11.1.1.1.- Excepción al Principio de *non bis in idem* en la revisión de escritorio

Hacemos notar que en Jurisprudencia 134/2013, la Segunda Sala de la SCJN, considera que este principio no aplica para la revisión de escritorio y para ello razona:

> La intención del legislador al establecer en esa disposición legal, que la

autoridad fiscalizadora no podrá iniciar una nueva visita por las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, salvo que se trate de la comprobación de hechos diferentes, fue poner un límite a las visitas domiciliarias que puede soportar un contribuyente, pues así se señala expresamente en la exposición de motivos de la iniciativa del Ejecutivo Federal de 6 de diciembre de 2006, que lo propuso. En ese sentido, la seguridad jurídica que pretende salvaguardarse con esa restricción se vincula directamente con la obligación constitucional de respetar el principio de inviolabilidad del domicilio previsto en el antepenúltimo párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que sólo en casos excepcionales y en aras de proteger el interés general, autoriza a la autoridad administrativa a introducirse en el domicilio del particular, invadiendo su intimidad o privacidad, como sucede con las visitas que se realizan en el domicilio del contribuyente, a diferencia de las revisiones de gabinete que se llevan a cabo en las oficinas de la autoridad hacendaria, y que sólo se rigen por el primer párrafo del indicado precepto constitucional, que protege a los gobernados en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones. Por tanto, si la limitante contenida en la citada disposición legal no es aplicable a las revisiones de gabinete, tampoco lo es la jurisprudencia señalada en el rubro, que fija el alcance de esa norma sobre la imposibilidad de practicar nuevamente una visita domiciliaria cuando se declara nula la primera orden por indebida o insuficiente fundamentación y motivación de la competencia material de la autoridad que la emitió. REVISION DE GABINETE. AL NO SERLE APLICABLE LA LIMITANTE PREVISTA EN EL ULTIMO PARRAFO DEL ARTICULO 46 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, TAMPOCO LO ES LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 157/2011 (9a.) [*]. S.J.F. y su Gaceta, Décima Epoca, Libro XXIV, septiembre de 2013, Tomo 2, pág. 1590.

CONTRADICCION DE TESIS 89/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Décimo Octavo en Materia Administrativa del Primer Circuito y Primero en Materias Penal y Administrativa del Quinto Circuito. 19 de junio de 2013. Mayoría de tres votos. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Sergio A. Valls Hernández. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretaria: Martha Elba de la Concepción Hurtado Ferrer.

Nota: [*] Publicada en el S.J.F. y su Gaceta, Décima Epoca, Libro V, Tomo 2, febrero de 2012, pág. 1280, con el rubro: "ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. LA DIRIGIDA A UN CONTRIBUYENTE EN RELACION CON CONTRIBUCIONES, APROVECHAMIENTOS, PERIODOS Y HECHOS MATERIA DE UNA PRIMERA ORDEN, DECLARADA NULA POR INDEBIDA O INSUFICIENTE FUNDAMENTACION Y MOTIVACION RESPECTO A LA COMPETENCIA MATERIAL DE LA AUTORIDAD QUE LA EMITIO, CONTRAVIENE EL ULTIMO PARRAFO DEL ARTICULO 46 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (LEGISLACION VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2008)".

Lo comentado sobre la contravención al artículo 8.4, CADH, en la visita domiciliaria, es plenamente aplicable a la jurisprudencia antes analizada, porque en nuestra opinión, se viola el principio de no volver a ser molestado dos veces por los mismos hechos.

11.1.2.- Derecho a que no se practique una visita domiciliaria sin una orden escrita

Este derecho se contiene en el mandato del artículo 38, fracción I, CFF, en relación con el artículo 114, CFF. Este último precepto señala: "Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales".

Sobre los requisitos de la orden de visita domiciliaria, véase el capítulo VII de esta obra.

11.1.3.- Derecho a que se concluya anticipadamente una visita domiciliaria,

cuando el contribuyente se encuentre dictaminado o esté obligado a presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales[208]

208 En opinión de la Segunda Sala de la SCJN, este derecho no aplica para la revisión de escritorio y con este motivo analícese la Tesis: 2a./J. 161/2009, titulada: REVISION DE GABINETE. ES INAPLICABLE EL ARTICULO 47 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE CONTEMPLA LA CONCLUSION ANTICIPADA DE LA VISITA DOMICILIARIA CUANDO UN CONTADOR PUBLICO AUTORIZADO DICTAMINA LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL CONTRIBUYENTE. S.J.F. y su Gaceta 9a. Epoca, Tomo XXX, octubre de 2009. pág. 123. Contradicción de tesis 306/2009. Entre las sustentadas por el Tribunal Colegiado en Materias Civil y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Tercer Circuito. 23 de septiembre de 2009. Mayoría de tres votos. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y José Fernando Franco González Salas. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Paula María García Villegas.

Este derecho formal, contenido en el artículo 47, CFF, se ha venido acotando por el legislador, sin embargo, permanece con las características siguientes:

A.- Aplica para los contribuyentes que hubieren optado por dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales.

B.- Este beneficio no aplicará, en los casos que: Al presentarse el dictamen de estados financieros, la autoridad fiscal considere que la información proporcionada no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente; no se presente dentro de los plazos señalados en el artículo 53-A, CFF, la información o documentación requerida; exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales o el dictamen se presente fuera de los plazos previstos en el CFF.

Sobre este derecho y la interpretación del vocablo “podrá” que contiene el artículo 47, CFF, en Jurisprudencia 31/97, de la Segunda Sala de la SCJN establece:

> **VISITAS DOMICILIARIAS. NO ES DISCRECIONAL LA ATRIBUCION DE CONCLUIRLAS ANTICIPADAMENTE, PREVISTA EN EL ARTICULO 47, FRACCION I, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.** El artículo 47, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece: “Las visitas en los domicilios

fiscales ordenadas por las autoridades fiscales podrán concluirse anticipadamente en los siguientes casos: I. Cuando el visitado antes del inicio de la visita hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos, que al efecto señale el reglamento de este código.". La interpretación sistemática del artículo transcrito, en relación con los artículos 46 y 47 del reglamento del propio código, permite concluir que contiene una facultad reglada, puesto que señala la conducta específica que debe seguir la autoridad ante la actualización de la hipótesis legal. Lo anterior es así, dado que tal precepto señala que la autoridad fiscal "podrá" dar por concluida anticipadamente la visita domiciliaria cuando antes del inicio de la visita se dé aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el sentido de que el visitado presentará sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado; empero, no basta la sola presentación del aviso de referencia, para que se produzca la terminación anticipada de la visita, sino que la autoridad deberá analizar, por imperativo legal, si en el caso específico se cumplen los requisitos que marcan los citados artículos reglamentarios, ante cuya satisfacción estará obligada a concluir anticipadamente la visita domiciliaria. Tesis: 2a./J. 31/97, S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Segunda Sala, Tomo VI, agosto de 1997, pág. 174.

Contradicción de tesis 26/96. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. 21 de mayo de 1997. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Guitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Tesis de jurisprudencia 31/97. Aprobada por la Segunda Sala de este alto tribunal, en sesión pública de veintiuno de mayo de mil novecientos noventa y siete, por unanimidad de cuatro votos de los Ministros Juan Díaz Romero, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Genaro David Góngora Pimentel. Ausente: Mariano Azuela Güitrón

11.1.4.- Derecho a la protección de datos personales, en materia fiscal

Este derecho tiene como antecedente la fracción II del Apartado A, del artículo 6o., CPEUM,[209] y en materia fiscal se norma por el artículo 69, CFF.

La protección de los datos consiste en que "El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación".

Para Carlos María Folcó, el secreto fiscal "alcanza también a los expedientes, notas, actas, papeles de trabajo y demás documental donde consten dichas 'manifestaciones e informes'".[210]

209 Reforma constitucional publicada el 20 de julio del 2007.
210 Procedimiento Tributario, Ob.Cit., pág. 632.

Este derecho está muy acotado, en virtud de que tiene la excepciones siguientes:

A.- No incluye "los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código".

B.- No abarca "la información relativa a los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia".

Aquí debemos hacer énfasis, que la excepción se refiere a créditos fiscales firmes, de tal manera que cuando los créditos estén controvertidos (y por

ende no estén firmes) no pueden informarse o difundirse al denominado "buró de crédito".

En relación con esta reserva, analícese la tesis siguiente:

> **SOCIEDADES DE INFORMACION CREDITICIA (BUROS DE CREDITO). EL SISTEMA LEGAL QUE LES PERMITE COMUNICAR A SUS USUARIOS LA EXISTENCIA DE CREDITOS FISCALES FIRMES A CARGO DE LOS CONTRIBUYENTES, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, SEGURIDAD Y CERTEZA JURIDICAS, AUNQUE TAMBIEN SE REFIERA A CREDITOS FISCALES NO PAGADOS NI GARANTIZADOS (LEGISLACION VIGENTE A PARTIR DE 2008).** El indicado sistema legal, conformado por los artículos séptimo transitorio, fracción XI, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007; 69 del Código Fiscal de la Federación; 2o., fracciones V, VIII, IX y XV, 20 párrafo primero, 25, párrafo primero, 39, último párrafo, y 50, párrafo primero, todos de la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, los dos últimos ordenamientos vigentes a partir del 2008, faculta al Servicio de Administración Tributaria a proporcionar a dichas sociedades información fiscal de las personas con créditos fiscales firmes a su cargo, es decir, a revelar únicamente datos concernientes a créditos fiscales previamente determinados e inimpugnables, sea por haber transcurrido los plazos legales para esto o porque habiendo sido cuestionados a través de los medios de defensa correspondientes, su validez no fue desvirtuada en forma alguna. No es óbice para ello, que en la mencionada fracción XI, se haga referencia a créditos fiscales no pagados ni garantizados, y en el citado artículo 69, se aluda a créditos fiscales firmes, pues si la reserva fiscal se prevé en este último, la contradicción existente entre ambos preceptos legales del mismo rango, por regular un hecho (una excepción al principio de reserva de la información fiscal) de manera contraria y atribuirle consecuencias jurídicas y alcances distintos, se soluciona conforme al principio de preferencia o prelación de la ley respectiva o de la materia contenido en el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, a la luz de éste, porque se trata de la ley respectiva o ley de la materia. De lo anterior se sigue que el referido sistema legal no deja en estado de incertidumbre a

los gobernados en relación a la información fiscal que puede ser objeto de divulgación y, por tanto, que no viola los principios de legalidad, seguridad y certeza jurídicas contenidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. [TA]; 9a. Epoca; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXIII, febrero de 2011; pág. 1308.

C.- No incluye "la que se proporcione para efectos de la notificación por terceros a que se refiere el último párrafo del artículo 134 de este Código".

D.- No comprende "la que se proporcione a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales que se pretenda deducir o acreditar, expedidos a su nombre en los términos de este ordenamiento".

E.- No aplica para "las investigaciones sobre conductas previstas en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

F.- No comprende, "cuando la autoridad requiera intercambiar información con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios de la Secretaría de Salud", en los casos del artículo 26, LIEPS.

G.- No incluye en los casos de "los requerimientos que realice la Comisión Federal de Competencia para efecto de calcular el monto de las sanciones a que se refiere el artículo 35 de la Ley Federal de Competencia Económica, cuando el agente económico no haya proporcionado información sobre sus ingresos a dicha Comisión, o bien, ésta considere que se presentó en forma incompleta o inexacta".

H.- No aplica "a la Unidad de Fiscalización de los Recursos de los Partidos Políticos, órgano técnico del Consejo General del Instituto Federal Electoral, en los términos establecidos por los párrafos 3 y 4 del artículo 79 del Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales, ni a las Salas del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación en los asuntos contenciosos directamente relacionados con la fiscalización de las finanzas de los partidos políticos".

I.- No comprende que se revele "la información relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución, sólo podrá ser revelada a

los tribunales ante los que, en su caso, se impugne el acto de autoridad," sin perjuicio de lo establecido en los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII, CFF, en los casos de que "las autoridades fiscales ejerzan las facultades a que se refiere el artículo 215", LISR.

J.- No aplica para los casos en que por acuerdo expreso del titular de la SHCP, se publiquen "los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas".

K.- No aplica a los casos en que derivado del Acuerdo de intercambio recíproco de información, se suministre "información a las autoridades fiscales de países extranjeros, siempre que se pacte que la misma sólo se utilizará para efectos fiscales y se guardará el secreto fiscal correspondiente por el país de que se trate".

L.- No incluye cuando se proporcione "a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, previa solicitud expresa, información respecto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas contenida en la base de datos y sistemas institucionales del Servicio de Administración Tributaria, en los términos y condiciones que para tal efecto establezca el citado órgano desconcentrado".

En relación con este supuesto, considérese la tesis:

> **PATRON. EL SECRETO FISCAL PREVISTO EN EL ARTICULO 69 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, ES INAPLICABLE CUANDO LA JUNTA DE CONCILIACION Y ARBITRAJE, REQUIERE INFORMACION SOBRE LA IDENTIDAD DEL NOMBRE, RAZON SOCIAL O DENOMINACION DE AQUEL.** El artículo 69 del Código Fiscal de la Federación establece que el personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias, estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros relacionados con ellos, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación, con las excepciones que ahí se contienen; figura conocida como secreto fiscal. Por otra parte, el artículo 783 de la Ley Federal del Trabajo dispone que toda autoridad o persona

ajena al juicio laboral deberá aportar la información que le requiera la Junta de Conciliación y Arbitraje, cuando haga uso de la facultad para mejor proveer que le confieren los preceptos 782 y 886 del citado ordenamiento, siempre que pueda contribuir al esclarecimiento de la verdad. En relación con esa potestad, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció en la jurisprudencia 2a./J. 98/2000, publicada en el S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Tomo XII, diciembre de 2000, pág. 272, de rubro: "CONDENA EN CONTRA DE LA FUENTE DE TRABAJO. ES IMPROCEDENTE CUANDO SE IGNORA EL NOMBRE, RAZON SOCIAL O DENOMINACION DEL PATRON, DEBIENDO LA JUNTA LABORAL, EN USO DE SUS FACULTADES PARA MEJOR PROVEER, ORDENAR LAS PROVIDENCIAS NECESARIAS PARA DETERMINAR LA IDENTIDAD DE AQUEL.", que es improcedente la condena contra la fuente de trabajo, cuando se ignore el nombre, razón social o denominación del patrón, correspondiendo a la Junta ordenar las providencias necesarias para determinar su identidad. Luego, de la interpretación armónica de los preceptos aludidos, con apoyo, además, en los numerales 1o., 14 y 17, párrafo segundo, de la Constitución Federal, 1, 8, numeral 1 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y en atención al principio pro homine, se concluye la inaplicabilidad del secreto fiscal, pues so pretexto de ello, se transgreden las garantías judiciales del debido proceso, acceso a la tutela judicial efectiva y al desarrollo de un recurso útil y eficaz, ya que dicha secrecía puede dar lugar a que el trabajador no obtenga un laudo –con independencia de su sentido–, consecuencia que resulta desproporcional e irracional ante la ponderación de los derechos en conflicto, porque, a más de que los datos requeridos no son propiamente fiscales, no serán del conocimiento público, sino sólo de la autoridad del trabajo y de las partes; de ahí que en el caso deba ceder esa confidencialidad. Tribunal Colegiado en materias de trabajo y administrativa del Cuarto Circuito. [TA]; 10a. Epoca; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro XX, mayo de 2013, Tomo 3; pág. 2014.

Esta acotación al denominado secreto fiscal, la Primera Sala de la SCJN, lo ha interpretado de la forma siguiente:

SECRETO FISCAL, CONCEPTO DE. El artículo 69 del Código

Fiscal de la Federación establece la obligación de reserva absoluta en lo concerniente a la información tributaria del contribuyente (declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación), a cargo del personal de la autoridad fiscal que intervenga en los trámites relativos a la aplicación de disposiciones fiscales. Así, en principio, dicha medida legislativa establece una concreta carga –de no hacer– impuesta al personal –servidores públicos– de la autoridad fiscal, consistente en que al aplicar las disposiciones fiscales no deben revelar de ninguna forma información tributaria de los contribuyentes. En esto precisamente, desde la perspectiva del derecho positivo, consiste el "secreto fiscal". Por ende, la intervención legislativa por la cual se estableció el secreto fiscal no se encuentra diseñada normativamente como un principio o derecho fundamental, sino más bien como una regla-fin en los términos señalados. Pero la reserva del secreto fiscal no es absoluta, tal y como lo dispone el mismo artículo 69, con independencia de que en principio así se encuentre establecido textualmente, sino relativa al establecer dicho precepto distintas excepciones al respecto. Tesis: 1a. CVII/2013 (10a.), S.J.F. y su Gaceta, Décima Epoca, Primera Sala, Libro XIX, abril de 2013, Tomo 1, pág. 970.

11.1.4.1.- La difusión de datos de contribuyentes considerados incumplidores como excepción al secreto fiscal

Para el año 2014, la parte final del artículo 69, CFF, contiene otra excepción al secreto fiscal al prever: "El Servicio de Administración Tributaria publicará en su pág. de Internet el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquellos que se ubiquen en alguno de los supuestos a los que se refiere el párrafo anterior. Los contribuyentes que estuvieran inconformes con la publicación de sus datos, podrán llevar a cabo el procedimiento de aclaración que el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga. La autoridad

fiscal deberá resolver el procedimiento en un plazo de tres días, contados a partir del día siguiente al que se reciba la solicitud correspondiente y, en caso de aclararse dicha situación, el Servicio de Administración Tributaria procederá a eliminar la información publicada que corresponda".

Los contribuyentes a quienes se refiere dicho párrafo son los siguientes:

I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.

II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.

III. Que estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.

IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.

V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A de este Código.

VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.

En la exposición de motivos para esta reforma del artículo 69, CFF, se expresó:[211]

211 Gaceta Parlamentaria núm. 3857-C, Ob.Cit., pp-CII-CIII.

> Para efectos de esta reforma, se propone garantizar el derecho de las personas a estar informadas sobre la situación fiscal de aquellos contribuyentes con quienes realicen operaciones comerciales que eventualmente representen un riesgo para su patrimonio, por tratarse de contribuyentes que se encuentren como no localizados ante la autoridad fiscal, o impedidos de otorgar los comprobantes fiscales válidos para efectos de la contabilidad, por lo que se propone matizar en el citado artículo 69 del Código Fiscal de la Federación la reserva relativa a la información de los contribuyentes, lo cual se considera reúne los elementos para establecer que se privilegia al interés público sobre el individual. El secreto fiscal será, entonces, un derecho que se adquiera en tanto el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales.

Mediante la modificación propuesta se establece la facultad de la autoridad fiscal para publicar en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y la clave del registro federal de contribuyentes de aquellos con quienes es riesgoso celebrar actos mercantiles o de comercio, porque no cumplen con sus obligaciones fiscales.

Con esta propuesta, los contribuyentes y, en general, quienes realicen cualquier transacción comercial, ejerciendo su derecho de acceso a la información, tendrán elementos para decidir entre contribuyentes cumplidos e incumplidos. La publicación en la página de Internet de la autoridad fiscal proporcionará información relevante sobre los riesgos que se asumen al tener operaciones con un contribuyente incumplido, como puede ser la improcedencia de la deducción de algún bien o servicio adquirido.

Para efectos de lo anterior, es importante destacar que si bien se abre la posibilidad de que el Servicio de Administración Tributaria publique información sobre los contribuyentes, la misma se encuentra limitada a los supuestos específicos previstos en el artículo 69 antes referido, y la autoridad fiscal no podrá ampliar dichos supuestos. En ese sentido, se entenderá que un contribuyente no se encuentra al corriente de sus obligaciones fiscales, entre otras, cuando no presente, estando obligado a ello, tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas, o cuente con una sentencia condenatoria firme por la comisión de un delito fiscal, en una propuesta que tiene como fin proteger el patrimonio de los ciudadanos, por una parte, y propiciar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en relación con los actos que llevan a cabo los contribuyentes por la otra.

De igual manera se propone la adición de un nuevo supuesto de excepción a la reserva del secreto fiscal, relativo a la información de los contribuyentes a los cuales se les hubiera cancelado un crédito fiscal en los términos del artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, es decir, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, y de aquellos a quienes se les hubiere condonado algún crédito fiscal, a fin de hacer transparente la aplicación de dichas figuras, en respuesta a una exigencia social, a efecto de que el ejercicio de esa facultad por parte de la autoridad esté sujeta al

escrutinio público.

En nuestra opinión, esta reforma contraviene el derecho fundamental a la intimidad que contiene el artículo 6o., CPEUM, toda vez que se dan a conocer los datos de los contribuyentes que "supuestamente" son irregulares.

11.1.5.- Derecho a la reconsideración administrativa

Este derecho se encuentra normado en los párrafos tercero y cuarto del artículo 36, CFF, que dispone:

> **Artículo 36.-...**
>
> Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.
>
> Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

Como puede observarse:[212]

212 Cfr. Nuestro artículo: RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA PARA EFECTOS FISCALES Y ADUANEROS, Revista Práctica Fiscal, Laboral y Legal-Empresarial, 1a. decena de mayo de 2016, págs. D1-D8.

1.- La reconsideración la emitirá el superior jerárquico.

2.- Debe tratarse de resoluciones no favorables individuales. Por ello no aplica a las emitidas a un grupo de contribuyentes.

3.- Es necesario acreditar que las resoluciones administrativas se emitieron en

contravención a las disposiciones fiscales.

4.- Se modificará o revocará, por una sola vez.

5.- No debió haberse interpuesto medio de defensa.

6.- La resolución desfavorable debe estar firme, es decir, ya debieron haber transcurrido los plazos para impugnarla.

7.- El crédito fiscal no debe estar prescrito.

La Primera Sala de la SCJN, sobre este derecho, sustenta lo siguiente:

> **RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA. EL ARTICULO 36, PARRAFO TERCERO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LA PREVE, CUMPLE CON LOS DERECHOS DE SEGURIDAD JURIDICA Y DE ACCESO A LA JUSTICIA.** El referido precepto, en la porción normativa señalada, establece que las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal. Ahora, el contenido esencial del principio de seguridad jurídica, contenido en el artículo 16, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, radica en el "saber a qué atenerse" respecto a la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad; por su parte, el contenido esencial del derecho de acceso a la justicia, previsto en el artículo 17 de la Ley Fundamental, consiste en la posibilidad de que el gobernado acceda de manera expedita -esto es, sin obstáculos- a tribunales independientes e imparciales, a plantear una pretensión o a defenderse de ella, con el fin de que a través de un proceso en el que se respeten las formalidades esenciales del procedimiento, se decida sobre la pretensión o la defensa y, en su caso, se ejecute esa decisión. Este último derecho fundamental se integra por los diversos subderechos consistentes en: justicia pronta, completa,

imparcial y gratuita. En ese contexto, el artículo 36, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, al establecer la reconsideración administrativa, cumple el derecho de seguridad jurídica, partiendo de la base de que los contribuyentes saben a qué atenerse cuando se haya demostrado fehacientemente que las resoluciones objeto de dicho mecanismo fueron dictadas en contravención a las disposiciones fiscales aplicables, pues al haber perdido su derecho a hacer valer los medios de defensa en los plazos correspondientes y no haber prescrito el crédito fiscal, podrán solicitar a las autoridades fiscales que procedan a la revisión de las mismas para que, en su caso, las modifiquen o revoquen a su favor. Asimismo, cumple con el derecho de acceso a la justicia, ya que permite que los contribuyentes acudan ante las autoridades en busca precisamente de justicia, en el caso de que se haya demostrado fehacientemente que la resolución fiscal que les perjudica se dictó en contravención a las disposiciones fiscales aplicables, para lo cual deben cumplirse los requisitos antes señalados. Tesis: 1a. LVI/2012 (10a.) S.J.F. y su Gaceta Décima Epoca, Primera Sala Libro VII, abril de 2012, Tomo 1 pág. 875.

11.1.6.- Derecho a que se cancelen requerimientos derivados de avisos o declaraciones presuntamente omitidos

Esta prerrogativa se contiene en el artículo 33-A, CFF, y posibilita que el contribuyente acuda a las autoridades fiscales “dentro de un plazo de seis días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de las resoluciones a que se refieren los artículos 41, fracciones I y III, 78, 79 y 81, fracciones I, II y VI de este Código, así como en los casos en que la autoridad fiscal determine mediante reglas de carácter general, a efecto de hacer las aclaraciones que consideren pertinentes, debiendo la autoridad, resolver en un plazo de seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente mediante el procedimiento previsto en las citadas reglas”.

El artículo 46, RCFF, aclara que los requerimientos a cancelar deben tratarse de los formulados a los contribuyentes o retenedores, “así como las multas

que se hubiesen impuesto con motivo de supuestas omisiones, siempre que los interesados exhiban los avisos o declaraciones presuntamente omitidos, presentados con anterioridad a la fecha de notificación del requerimiento o de la multa impuesta". Igualmente dicho precepto establece que si el aviso o declaración presuntamente omitido "se exhibe en el momento de la diligencia de notificación del requerimiento o de la multa impuesta, el notificador ejecutor suspenderá la diligencia, tomará nota circunstanciada de dicho documento y dará cuenta de la solicitud de cancelación al titular de la oficina requirente, quien resolverá sobre la cancelación del requerimiento o, en su caso, de la multa. Si el documento exhibido no fuere idóneo para acreditar la presentación del aviso o declaración de que se trate, se repetirá la diligencia".

Deberá considerarse que el ejercicio de esta solicitud de cancelación de requerimientos, contenida en el artículo 33-A, CFF, "no constituye instancia, ni interrumpe ni suspende los plazos para que los particulares puedan interponer los medios de defensa". Sólo el juicio de amparo, procederá contra estas resoluciones, toda vez que los medios de defensa ordinarios son improcedentes.

11.2.- Los contenidos en la LFEDECON

Es importante considerar que, según la Segunda Sala de la SCJN, los derechos de la LFEDECON no aplica para los aprovechamientos, sólo para las contribuciones. Para ello véase la Jurisprudencia siguiente:

> **MULTA IMPUESTA POR ELEMENTOS DE LA POLICIA FEDERAL PREVENTIVA Y DE LA POLICIA FEDERAL DERIVADA DE INFRACCIONES A LAS DISPOSICIONES RELACIONADAS CON EL TRANSITO VEHICULAR. PARA SU IMPUGNACION NO ES APLICABLE LA DUPLICIDAD DEL PLAZO ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 23 DE LA LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.** Si bien es verdad que de acuerdo con los artículos 3o. y 4o. del Código

Fiscal de la Federación, las multas impuestas por infracciones a las disposiciones legales o reglamentarias que no sean de carácter fiscal tienen la naturaleza de un aprovechamiento, en cuanto a que se trata de ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público y que, en su caso, constituyen créditos fiscales que en su momento pueden ser cobrados a través del procedimiento económico coactivo para hacerlas efectivas, también lo es que tratándose de las multas impuestas por los elementos de la Policía Federal Preventiva o de la Policía Federal, al ser dictadas por una autoridad administrativa, constituyen aprovechamientos que carecen del carácter fiscal, porque derivan del incumplimiento a normas administrativas y no se encuentran en los supuestos de una contribución como son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos a que se refiere el artículo 2o. del ordenamiento citado. En consecuencia, como de los artículos 1o. y 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se advierte que tal ordenamiento regula los derechos básicos del contribuyente en sus relaciones con autoridades fiscales, no administrativas y, entre otros aspectos, establece la duplicidad del plazo para interponer recursos cuando en la notificación de los actos dictados por autoridades fiscales se omita el señalamiento del recurso y medios de defensa que tienen a su alcance los contribuyentes, así como del plazo para su interposición y el órgano ante el cual debe formularse, esta última norma es inaplicable cuando se impugnen las multas impuestas por las referidas autoridades administrativas, por carecer del carácter fiscal y porque el artículo 39 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo obliga al notificador del acto a que además de notificar el texto íntegro de aquél, su fundamento y la indicación sobre su definitividad en la vía administrativa, exprese el recurso que proceda, el órgano ante el cual debe presentarse y el plazo de interposición, lo que permite considerar que como la multa administrativa se rige por una normativa especial que ha de aplicarse y en caso de que tenga lugar su incumplimiento, habrá de impugnarse en la vía correspondiente, no es aplicable la duplicidad del plazo previsto en el artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, independientemente de que con posterioridad, en el momento procesal oportuno, la multa dé origen al procedimiento administrativo de ejecución contenido en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación. S.J.F. y su Gaceta, 10a. Epoca,

Segunda Sala, Libro IX, agosto de 2014, pág. 827.

Contradicción de tesis 82/2014. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado Auxiliar, con residencia en Guadalajara, Jalisco, actual Tercer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Tercera Región, con residencia en Guadalajara, Jalisco y el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito. 7 de mayo de 2014. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales. Ausente: Sergio A. Valls Hernández. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: María Antonieta del Carmen Torpey Cervantes.

Jurisprudencia 65/2014, Décima época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: Libro 9, agosto de 2014, pág. 827.

Desde luego que no compartimos este criterio, partiendo de que el derecho a la defensa forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva y del derecho de acceso a la justicia, contenido en el artículo 17, CPEUM, y por lo tanto, debe procurarse una interpretación progresiva de la LFEDECON, ampliando el alcance del derecho humano protegido.

11.2.1.- Derecho a que las actuaciones de la autoridad sean las menos onerosas para el contribuyente

En efecto, el artículo 2o., fracción IX, LFEDECON, contiene este derecho para el contribuyente, que es importante en virtud que puede significar un ahorro de recursos financieros, materiales o de tiempo.

Un ejemplo de ello, es decir, de no concederlo, consiste en no informarle al contribuyente que tiene derecho a un beneficio fiscal (exención, reducción o subsidio) que establecen las disposiciones tributarias, por lo que el contribuyente no aplica dicho beneficio y paga las contribuciones sin considerarlo.

En nuestra consideración, la aplicación de la determinación presuntiva, a

través de los coeficientes de utilidad que establece el artículo 58, CFF, forma parte de este derecho, en virtud de que pueden generar un menor pago de la contribución y sus accesorios.

11.2.2.- Derecho a que se le indique, el plazo, la autoridad y el medio de defensa a interponer

En efecto, el artículo 23, LFEDECON, establece que deberá darse el doble del plazo para interponer el juicio fiscal, cuando no se le indique al contribuyente el medio de defensa, plazo de interposición y el órgano ante el que debe formularse. Dicha porción normativa establece:

> **Artículo 23.-** Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse. Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de referencia, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

Por ello, cuando la autoridad omite cumplir estos requisitos el contribuyente tendrá el doble del plazo para interponer el juicio fiscal. En torno a este tema, considérense las jurisprudencias siguientes:

> **CONTRIBUYENTE. LA DUPLICIDAD DEL PLAZO PARA RECURRIR, PREVISTA EN EL ARTICULO 23 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS RELATIVA, ES APLICABLE RESPECTO A TODOS LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES, NO SOLO EN RELACION CON LOS DERIVADOS DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION.** El artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente establece que cuando en la notificación de los actos

de las autoridades fiscales no se indique cuál es el recurso o medio de defensa procedente en su contra, el plazo para su interposición y el órgano ante el que pueda hacerse valer, se duplicará a favor del contribuyente el plazo legal para impugnar. Ahora bien, tal derecho es aplicable a todos los actos de las autoridades fiscales y no sólo a los derivados del ejercicio de las facultades de comprobación, porque el diverso precepto 1o. de la propia ley establece que el objeto de ésta es regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales, lo que conlleva la aplicabilidad de ese cuerpo legal a todos los actos que aquellas dicten; sin que obste para ello, lo dispuesto en el artículo segundo transitorio del ordenamiento invocado, en el sentido de que sus disposiciones sólo serán aplicables al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, que inicien a partir de la entrada en vigor de la ley. Lo anterior es así, en virtud de que esa norma de tránsito sólo determina el ámbito temporal de aplicabilidad del ordenamiento, en relación con los actos iniciados a partir de su entrada en vigor, pero no puede tener el alcance de modificar su objeto y ámbito material de validez, en la medida en que las normas transitorias son disposiciones auxiliares para delimitar el inicio de vigencia del cuerpo legal, su aplicabilidad, la pervivencia, abrogación o derogación de ordenamientos anteriores y la ultractividad de las disposiciones abrogadas o derogadas a hechos o actos acaecidos con anterioridad a su vigencia; por tanto, las reglas transitorias son instrumentos para dar efectividad al ordenamiento creado, reformado o modificado, pero no deben contradecir los principios y postulados de la norma principal, debiendo prevalecer esta última, cuando la disposición transitoria la contravenga. [J]; 9a. Epoca; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXX, septiembre de 2009; pág. 493. CONTRADICCION DE TESIS 194/2009. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito. Tesis de jurisprudencia 113/2009. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 19 de agosto de 2009.

DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. LA DUPLICACION DEL PLAZO PARA INTERPONER LOS MEDIOS DE DEFENSA CONTRA LOS ACTOS FISCALES, A QUE SE REFIERE EL

ARTICULO 23 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, OPERA SI EN LA RESOLUCION CORRESPONDIENTE NO SE HACE DEL CONOCIMIENTO DEL GOBERNADO LA VIA, PLAZO Y ORGANO ANTE QUIEN ESTA DEBE FORMULARSE, AUN CUANDO TAL ANOMALIA LA SUBSANE EL NOTIFICADOR. El artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente establece el derecho de los contribuyentes para impugnar las determinaciones fiscales que les sean adversas; la obligación de las autoridades fiscales de señalar en la resolución el recurso o medio de defensa procedente en su contra, el plazo para su interposición y el órgano ante quien debe formularse, así como el hacer del conocimiento del contribuyente las cuestiones referidas en el supuesto que antecede al momento de notificar la determinación fiscal; y, que en caso de que en la resolución administrativa se omita informar al gobernado el derecho, la vía y el plazo que tiene para combatir aquélla, se duplicará el plazo que las leyes prevén para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo. Ahora bien, de la interpretación literal, sistemática y teleológica de dicho precepto se concluye que la duplicación de los plazos para impugnar una resolución se actualiza cuando en el acto de autoridad se omite señalar al contribuyente lo relativo a los medios de defensa procedentes, resultando irrelevante que tal información se haga del conocimiento del particular en la diligencia de notificación, atendiendo a tres consideraciones básicas: 1. La fundamentación y motivación de las actuaciones de la autoridad deben constar en el cuerpo de la resolución y no en un documento diverso; 2. Los notificadores carecen de facultades para subsanar las deficiencias que contiene el documento a notificar; y, 3. Si el notificador omite informar al contribuyente el derecho que tiene para combatir la resolución, ello únicamente daría lugar a su responsabilidad administrativa. [J]; 9a. Epoca; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXVI, diciembre de 2007; pág. 181.CONTRADICCION DE TESIS 181/2007-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Tercero, ambos del Vigésimo Tercer Circuito. Tesis de jurisprudencia 224/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 7 de noviembre de 2007.

En relación con el tema del órgano ante quien debe formularse el medio de

defensa, en un criterio acertado el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, considera que si la autoridad emisora del acto impugnado por error señala como competente al TFJA, este órgano jurisdiccional tiene obligación de reencausar el medio de defensa. La tesis establece:

> **MEDIO DE DEFENSA PARA IMPUGNAR LAS RESOLUCIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SI LA AUTORIDAD, CON FUNDAMENTO EN EL ARTICULO 23 DE LA LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE, INDICA A ESTE QUE ES EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA CONSIDERA QUE NO ES EL PROCEDENTE SINO UN DETERMINADO RECURSO, DICHO ORGANO JURISDICCIONAL DEBE REENCAUSAR LA PROMOCION PARA LA REGULARIZACION DE SU TRAMITE.** Si la autoridad fiscal, con fundamento en el artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, indica a éste que su resolución es impugnable mediante el juicio contencioso administrativo y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa considera que no es el medio de defensa procedente sino un determinado recurso, dicho órgano jurisdiccional no puede limitarse a desechar la demanda, sino que debe reencausar la promoción para regularizar su trámite, a fin de impedir la irreparabilidad de alguna contravención al orden jurídico y a la dignidad humana, pues ese es el alcance normativo del citado precepto, a la luz de los artículos 1o. y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y su interpretación conforme a la segunda parte del artículo 14, numeral 1, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y el diverso 8, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. De lo contrario, la pretensión quedaría sin respuesta ante los tribunales por una formalista concepción restrictiva del derecho de acceso a la justicia, y por un desatino de la autoridad fiscal al ejercer el deber que le impone el artículo inicialmente mencionado, de señalar al momento de notificar una resolución, el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante quien debe formularse, e implicaría sancionar al

contribuyente por una causa no imputable a él, en contravención a los principios de seguridad jurídica, presunción de legalidad y buena fe que sustentan la actividad administrativa, cuando incluso el objetivo implícito en dicho precepto es mejorar las relaciones jurídico tributarias en beneficio de los gobernados, y fortalecer sus derechos y garantías, generando un marco de certeza jurídica, y la consagración legal de nuevos sistemas de defensa y protección de aquéllos. [TA]; 10a. Epoca; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; Libro XI, agosto de 2012, Tomo 2; pág. 1810.

Por su parte, la Segunda Sala de la SCJN, sobre el mismo tema, fija la directriz siguiente:

DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. EL DEBER IMPUESTO A LAS AUTORIDADES FISCALES DE NOTIFICAR LOS ACTOS QUE EMITAN EN TERMINOS DEL ARTICULO 23 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, NO IMPLICA QUE ESPECIFIQUEN CUAL ES LA SALA REGIONAL DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA COMPETENTE POR RAZON DE MATERIA Y TERRITORIO PARA CONOCER DEL JUICIO EN EL CASO CONCRETO. La obligación impuesta a las autoridades fiscales en el citado numeral, consistente en indicar en la notificación de sus resoluciones el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para interponerlo y "el órgano ante el que debe formularse", tiene como fin garantizar que los contribuyentes puedan ejercer su derecho de defensa oportunamente y evitar así la improcedencia del medio de impugnación por no presentarse dentro del plazo legal previsto para ello. En ese sentido, no puede estimarse que, en acatamiento a tal disposición, la autoridad fiscal deba especificar la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que es competente por materia y territorio para conocer del juicio contencioso administrativo en cada caso, porque la eventual incompetencia de la Sala Regional ante la que se presenta la demanda no genera la improcedencia del juicio, ya que el contribuyente puede optar por presentar su demanda a través del Sistema de Justicia en Línea, de lo que se sigue que la exigencia de una precisión en tal sentido excede el fin pretendido por el legislador. [J]; 10a. Epoca; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro XXI, junio de 2013, Tomo 1; pág. 878.

CONTRADICCION DE TESIS 554/2012. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito y el Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Sexta Región, con residencia en Chihuahua, Chihuahua. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Tesis de jurisprudencia 70/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 17 de abril de 2013.

No debemos dejar de señalar que de acuerdo con el artículo 23, LFEDECON, si la autoridad que emite la resolución a impugnar en el juicio fiscal, omite señalar la procedencia del juicio sumario o el término para hacerlo valer, entonces deberá duplicarse el plazo para su interposición (con este fin nos remitimos a las jurisprudencias invocadas en el comentario al artículo 13, LFPCA de esta obra). En esta misma línea de pensamiento de duplicar el plazo de interposición, considérese la tesis: DERECHO HUMANO DE PROTECCION JUDICIAL PREVISTO EN EL ARTICULO 25 DE LA CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS. CON EL OBJETO DE TUTELARLO Y A PARTIR DE UNA INTERPRETACION PRO PERSONAE O PRO HOMINE DEL ARTICULO 23 DE LA LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE, EL TERMINO PARA PROMOVER EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL EN LA VIA SUMARIA, DEBE DUPLICARSE SI LA AUTORIDAD FISCAL INFORMA INEXACTAMENTE AL CONTRIBUYENTE, EN LA RESOLUCION QUE LE NOTIFICA, QUE DISPONE DEL DIVERSO RELATIVO A LA VIA ORDINARIA del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito (Décima Epoca, S.J.F. y su Gaceta, Libro VII, abril de 2012, pág. 1724, Tesis: VI.1o.A.19 A (10a.).

Vinculado con el tema del plazo de interposición, la Segunda Sala de la SCJN, establece que el juicio sumario será procedente, a pesar de que se interponga fuera del plazo de 15 días, si fue la autoridad administrativa la que señaló un plazo distinto de interposición. El lineamiento expresa:

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN LA VIA SUMARIA. ES PROCEDENTE CUANDO SE INTERPONE FUERA DEL PLAZO LEGAL DE 15 DIAS, UNICAMENTE SI EN

LA RESOLUCION IMPUGNADA LA AUTORIDAD SEÑALO UN PLAZO DISTINTO PARA ELLO. Conforme a lo previsto en el último párrafo del artículo 58-2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, tratándose de los actos impugnables en la vía sumaria, la demanda respectiva debe presentarse dentro de los 15 días siguientes al en que surta efectos la notificación de la resolución impugnada y no hacerlo así trae como consecuencia su desechamiento, toda vez que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 38, fracción I, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los Magistrados instructores deben desechar la demanda si no se ajusta a lo previsto en la ley. Sin embargo, cuando en la resolución impugnada se informa al particular que cuenta con un plazo distinto para promover el juicio contencioso administrativo en la vía sumaria, debe estimarse oportuna la demanda presentada dentro del plazo señalado por la autoridad emisora, a fin de garantizar el derecho de defensa de los gobernados, ya que ésta fue la intención del legislador al establecer en el artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, la obligación de la autoridad de precisar en sus resoluciones los plazos para impugnarlas. Ignorar la efectividad de tal precisión, implicaría desconocer un acto de autoridad que crea consecuencias de derecho, permitiendo que su falta de técnica y acuciosidad redunde en perjuicio de los derechos fundamentales de tutela judicial efectiva, seguridad y certeza jurídicas previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. [J]; 10a. Epoca; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Libro XIX, abril de 2013, Tomo 2; pág. 1289. CONTRADICCION DE TESIS 401/2012. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Sexto Circuito y Primero en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito. Mayoría de tres votos con el sentido del proyecto. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales; mayoría de cuatro votos con el criterio contenido en esta tesis, en contra del voto del Ministro Luis María Aguilar Morales. Tesis de jurisprudencia 46/2013 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 6 de marzo de 2013.

11.3.- Los contenidos en la

LPRODECON

11.3.1.- La naturaleza jurídica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON)

La PRODECON es el organismo autónomo y con independencia técnica y operativa, constituido para la protección y defensa de los derechos e intereses del contribuyente en materia fiscal y administrativa y que se regula por su Ley Orgánica[213] (Rel. Art.18-B, CFF).

213 Publicada el 4 de septiembre del 2006, DOF. Entró en vigor el 7 de septiembre del 2011.

De conformidad con el artículo 5o., LPRODECON, se otorgan los derechos que enseguida se precisan a favor de los contribuyentes como son:

11.3.2.- Recibir asesoría y consulta, por solicitud que le presenten los contribuyentes en relación con actos de las autoridades fiscales federales

Este derecho se contiene en la fracción I, del artículo 5o., LPRODECON y en relación con ello, véase el criterio normativo de PRODECON siguiente:

> 3/2011/CTN/CN
>
> La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es competente para prestar sus servicios al contador público registrado que dictamina para efectos fiscales, cuando la autoridad tributaria le requiera documentos que aduce no tiene obligación de conservar pues se encuentran en poder del contribuyente dictaminado; en este caso, la competencia de la

Prodecon se centrará exclusivamente en relación con sus obligaciones como dictaminador fiscal, en el acto de fiscalización de que se trate.

3/2013/CTN/CN

Para efectos de los servicios a que se refieren los artículos 5o., fracciones I y III, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y 11 de sus Lineamientos, se debe entender que no únicamente se le proporcionarán los servicios a los contribuyentes que actúen por sí o por medio de representante o apoderado legal, debidamente acreditado (interés jurídico); sino a todo aquel tercero que, aun no teniendo una afectación personal y directa (interés legítimo), solicite los mismos; ya que como Defensor no jurisdiccional de derechos, la Procuraduría realiza sus procedimientos bajo el principio de informalidad y ofrece una vía para obtener justicia en sentido lato, mediante procedimientos ágiles, no técnicos, económicos y flexibles.

11.3.3.- Derecho a ser representado gratuitamente en la interposición de recursos administrativos y en el juicio fiscal ante el TFJA

El derecho citado se encuentra en la fracción II del artículo 5o., LPRODECON, pero los asuntos en los que se vaya a ser representado no podrán exceder de 30 veces el SMG del entonces DF, elevado al año, (ahora Unidad de Medida y Actualización, UMA), al prevenirlo así el artículo 3o., LPRODECON.[214] Si consideramos la UMA, para el año 2018,[215] que corresponde a 80.60 x 30 x 365, los asuntos no deben rebasar la cantidad de 882.570.00.

214 La referencia al SMG, se eliminó por reforma constitucional al artículo 26, apartado B, CPEUM, según el DECRETO por el que se declara reformadas y adicionadas diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de desindexación del salario mínimo, publicado el 27 de enero de 2016, DOF y con tal motivo el artículo Tercero Transitorio, del Decreto de reforma, dispone: Tercero.- A la fecha de entrada en vigor del presente Decreto, todas las menciones al salario mínimo como unidad de cuenta, índice, base, medida o referencia para determinar la cuantía de las obligaciones y supuestos previstos en las leyes federales, estatales, del Distrito Federal, así como en cualquier disposición jurídica que emane de todas las anteriores, se entenderán referidas a la Unidad de Medida y Actualización.

215 Publicada el 10 de enero de 2018, DOF.

Relacionado con este derecho, véase los criterios internos de PRODECON siguientes:

> 4/2011/CTN/CN
>
> Los servicios de Representación Legal y Defensa serán prestados por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente aun cuando el acto emitido por la autoridad fiscal federal, organismo fiscal autónomo o autoridad federal coordinada no tenga una cuantía determinada o determinable, en el entendido de que si iniciados dichos servicios se acredita por cualquier medio que el monto histórico del acto tiene una cuantía determinada y ésta excede de treinta veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal elevado al año, se actualizará la causal de terminación de los servicios prevista en el artículo 18, fracción V, de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Prodecon.
>
> 6/2013/CTN/CN
>
> El servicio de Representación Legal y Defensa a que se refiere el artículo 5, fracción II, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se prestará a toda persona o grupo de personas que aduzcan que la norma, el acto u omisión de la autoridad genera una afectación real y actual en su esfera jurídica, ya sea de manera directa (interés jurídico), o bien, en virtud de su especial situación frente al orden jurídico (interés legítimo), ello a fin de garantizar la tutela judicial efectiva, a través de la promoción del juicio de amparo indirecto.

El criterio que citamos enseguida es una buena noticia para el contribuyente, pero consideramos que se sale de la esfera de competencia de PRODECON, ya que su ley orgánica no la faculta a interponer a nombre del contribuyente el juicio de amparo. El criterio señala:

5/2011/CTN/CN

Los servicios de Representación Legal y Defensa que preste la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente podrán comprender la promoción del juicio de amparo indirecto, en contra de actos de la autoridad fiscal fundados en preceptos que pueden resultar violatorios de los derechos fundamentales de los contribuyentes, establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o en un tratado internacional del que México sea parte.

11.3.4.- Derecho a presentar quejas y reclamaciones, cuando se sientan afectados por actos de las autoridades fiscales federales

Los anteriores derechos se contienen en las fracciones III y IX, del artículo 5o., LPRODECON.

Sobre dichas quejas, consúltense los criterios normativos de PRODECON[216] siguientes:

3/2012/CTN/CN

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es competente para conocer de las quejas y reclamaciones interpuestas por los contribuyentes, aun en el supuesto de que los actos materia de la queja hayan sido previamente impugnados por cualquier medio de defensa, esté o no pendiente de resolución y con independencia de que, en su caso, se haya otorgado o no la suspensión del acto reclamado.

4/2012/CTN/CN

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es competente para conocer de las quejas y reclamaciones que se formulen en contra de cualquier acto de autoridad fiscal federal que pudiera constituir una violación a los derechos de los contribuyentes y que se suscite durante el ejercicio de las facultades de fiscalización, con independencia de que

dicho acto pueda considerarse definitivo o no para efectos de su impugnación a través de algún medio de defensa.

7/2012/CTN/CN

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es competente para conocer de las quejas en las que se solicite la valoración de las pruebas exhibidas durante el procedimiento instaurado con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; sea porque el contribuyente se duela de que la autoridad no vaya a valorarlas, o bien, las vaya a desestimar o apreciar incorrectamente.

11.3.5.- Derecho a obtener un acuerdo conclusivo en los procesos de revisión fiscal con intervención de PRODECON

La justificación para implementar este mecanismo, por el Ejecutivo Federal, obedeció a:[217]

216 Ob.Cit.
217 Gaceta Parlamentaria núm. 3857-C, Ob.Cit., pp.CX-CXI.

Ofrecer todas las facilidades a los contribuyentes para regularizar su situación fiscal, se propone, como un medio alternativo de regularización durante el ejercicio de las facultades de comprobación, la figura de Acuerdos Conclusivos, mediante la adición de un Capítulo II, denominado “De los Acuerdos Conclusivos”, en el Título III del Código Fiscal de la Federación.

La propuesta que se formula considera la participación institucional de la Procuraría de la Defensa del Contribuyente, con lo cual se propiciaría que el procedimiento para llegar a los acuerdos conclusivos se desarrolle de manera transparente y, en caso de alcanzarse éstos, dicha Institución constataría que los mismos se encuentren apegados a las disposiciones jurídicas aplicables, esencialmente en lo que hace a los derechos de los contribuyentes. Dicha instancia intervendría como facilitadora y testigo del procedimiento para la adopción de los acuerdos conclusivos.

Se propone que la solicitud de un acuerdo conclusivo sea opcional y a petición de los contribuyentes; sin embargo, para aquellos que lleguen a suscribir un acuerdo conclusivo se plantea prever como beneficio la condonación, en la primera ocasión, del cien por ciento de las multas y, en la medida de que no es limitativo y se puede ejercer en subsecuentes ocasiones; en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Ahora bien, considerando que un acuerdo conclusivo tiene por objeto brindar facilidades a los contribuyentes para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se propone establecer que no procederá medio de impugnación contra el mismo y que únicamente surtirá efectos para el contribuyente que lo celebre, por lo que no generarán precedentes y no podrá ser aplicado en sus términos a ningún otro caso o contribuyente, por tratarse de casos particulares, distintos de cualquier otro, a partir de aspectos concretos y específicos respecto de los cuales el contribuyente manifieste su inconformidad, es decir, no se trata de pronunciamientos genéricos aplicables a todas las circunstancias. Aun en el supuesto de que existieran dos casos similares, no podría aplicarse automáticamente el mismo acuerdo conclusivo al segundo contribuyente, puesto que habría que iniciar el procedimiento nuevamente a fin de corroborar que se trata del mismo supuesto.

Conforme al artículo 69-C, CFF, esta opción se puede ejercer por el contribuyente, cuando se le estén ejerciendo facultades de comprobación de las previstas en las fracciones II, III o IX del artículo 42, CFF y no estén de acuerdo con lo asentado por la autoridad fiscal en las actas levantadas u oficios notificados por la autoridad, “a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones”.

11.3.5.1.- Particularidades del acuerdo conclusivo

A.- Debe tramitarse a través de la PRODECON, por escrito presentado ante ésta y señalando los hechos u omisiones con los que no se esté de acuerdo y expresando como se deben de calificar, acompañando en su caso los documentos que lo justifiquen (artículo 69-D, CFF).

B.- La solicitud del acuerdo conclusivo "podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse" (artículo 69-C, primer párrafo, CFF).

C.- La PRODECON, con base en la solicitud del contribuyente, deberá requerir a la autoridad para que en un plazo de 20 días manifieste si acepta o no el acuerdo (artículo 69-D, segundo párrafo, CFF) y en caso afirmativo, deberá firmarse por el contribuyente, la autoridad revisora y la PRODECON, concluyéndose el procedimiento revisor (artículo 69-E,CFF).

La autoridad fiscal podrá sugerir cambios a la propuesta hecha por el contribuyente o bien no aceptarla, siempre que se funde y motive.

D.- Si la autoridad fiscal no atiende el requerimiento, PRODECON podría imponerle la multa prevista en el artículo 28, LPRODECON (artículo 69-D, último párrafo, CFF).

E.- El trámite del acuerdo conclusivo suspende los plazos para concluir la auditoría (artículo 46-A, CFF), así como para emitir liquidación (artículo 50, CFF), a partir de que se presente la solicitud ante PRODECON y hasta que se notifique la conclusión del procedimiento del acuerdo (artículo 69-F,CFF).

F.- El contribuyente que hubiere firmado un acuerdo conclusivo tendrá derecho a un 100% de condonación de las multas, por única ocasión. En ocasiones posteriores se aplicarán los porcentajes del artículo 17, LFEDECON (artículo 69-G,CFF).

G.- Los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por las partes no podrán ser controvertidos por el contribuyente y la autoridad fiscal no podrá revertirlos a través del juicio de lesividad a que se refiere el artículo 36, CFF, al menos que se trate de hechos falsos (artículo 69-H,CFF).

Hacemos notar que existe el criterio normativo 29/CFF/N, Anexo 7, MISFIS2018, que dispone:

29/CFF/N Acuerdo Conclusivo. Concepto de calificación de hechos u omisiones.

El artículo 69-C, primer párrafo del CFF, establece que cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX, y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo.

El artículo 69-C, segundo párrafo del CFF, establece que, sin perjuicio de lo dispuesto en el primer párrafo, los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de dichas facultades y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya realizado una calificación de hechos u omisiones.

Acorde con lo anterior, el artículo 14 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente otorga a los particulares el derecho de corregir su situación fiscal a partir del momento en que dé inicio el ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas.

Por lo tanto, cuando se solicite la adopción de un acuerdo conclusivo conforme a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 69-C del CFF, será necesario que la autoridad revisora haya realizado una calificación de hechos u omisiones; entendiendo por dicha calificación aquélla comparación o confronta entre lo que dispone la ley sustantiva y las situaciones jurídicas o de hecho del contribuyente, que la autoridad realiza en cualquier momento del ejercicio de sus facultades, a fin de determinar si hay conexión y correlación o no entre el precepto legal y las circunstancias de hecho, siempre que dicha calificación se haga del conocimiento del contribuyente por cualquier medio en los términos del procedimiento que corresponda al ejercicio de la facultad ejercida.

En otras palabras, la referida calificación de hechos y omisiones es la afirmación de la autoridad en la cual señala que determinada

circunstancia o hecho del contribuyente actualizó la hipótesis jurídica, por ejemplo, que determinada situación del contribuyente entraña incumplimiento de las disposiciones fiscales, conforme a la información que conste en los expedientes, documentos, bases de datos, papeles de trabajo e información proporcionada por el contribuyente y terceros relacionados con éste, de conformidad con el artículo 63 del multicitado Código.

Origen	Primer antecedente
Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2016	Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 6 de mayo de 2016, Anexo 7, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de mayo de 2016.

11.4.- Derechos contenidos en otros ordenamientos

11.4.1.- Derecho a la Indemnización cuando se cometa falta grave en perjuicio del contribuyente

El artículo 34, LSAT, establece responsabilidad para la autoridad fiscal y por ello deberá pagar daños y perjuicios que causen sus servidores públicos, en los casos y con las condiciones siguientes:

A.- El contribuyente deberá probar, entre los hechos de los que deriva su derecho, la lesión, la acción u omisión del SAT y la relación de causalidad entre ambos; así mismo, probar la realidad y el monto de los daños y

perjuicios.

B.- El cumplimiento de la responsabilidad del SAT deberá exigirse ante el TFJFA, en sustitución de las acciones que los particulares puedan ejercer de conformidad con las disposiciones del derecho federal común.

C.- Se planteará la indemnización en la misma demanda en que se controvierte una resolución o en una por separado.

D.- Las sentencias que dicte el TFJFA, en materia de responsabilidad, deberá declarar el derecho a la indemnización, determinar el monto de los daños y perjuicios y condenar al SAT.

E.- Cuando no se haya probado el monto de los daños y perjuicios, la sentencia podrá limitarse a declarar el derecho a la indemnización; en este caso, el contribuyente deberá promover incidente ante la sala del TFJA en la que originalmente impugnó, pidiendo la liquidación de los daños y perjuicios, una vez que tenga los elementos necesarios para determinarlos.

F.- Existirá falta grave[218] por parte del SAT, por lo que deberá indemnizar al particular afectado por el importe de los gastos y perjuicios en que incurrió, cuando la unidad administrativa de dicho órgano cometa falta grave al dictar la resolución impugnada y no se allane al contestar la demanda en el concepto de impugnación de que se trate. Se considera falta grave cuando la resolución impugnada:

218 Este mismo concepto de falta grave lo contempla el artículo 6o., LFPCA, pero es más amplio, ya que incluye a cualquier autoridad que sea demandada ante el TFJFA.

I. Se anule por ausencia de fundamentación o de motivación, en cuanto al fondo o a la competencia.

II. Sea contraria a una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de legalidad. Si la jurisprudencia se publica con posterioridad a la contestación no hay falta grave.

III. Se anule por desvío de poder.

En los casos de responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal que rijan materias similares y los principios generales del derecho que mejor se avengan a la naturaleza y fines de la institución.

De acuerdo con el párrafo segundo, del articulo 1o., de la LFRPE, se considera actividad administrativa irregular; “aquella que cause daño a los bienes y derechos de los particulares que no tengan la obligación jurídica de soportar, en virtud de no existir fundamento legal o causa jurídica de justificación para legitimar el daño de que se trate”.

La existencia de la responsabilidad patrimonial del SAT en dos vertientes, la corrobora el Pleno del entonces TFJFA, al considerar:

> **TIPOS DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO, PREVISTOS EN EL ARTICULO 34 DE LA LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA.-** El artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria establece que dicho órgano desconcentrado será el responsable del pago de los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan; dispone que el Servicio de Administración Tributaria deberá indemnizar al particular afectado cubriendo el importe de los gastos en que incurrió y los perjuicios que sufrió, cuando la unidad administrativa respectiva cometa falta grave al dictar la resolución controvertida y no se allane al contestar la demanda en el concepto de impugnación de que se trate. Lo anterior, se traduce en que el precepto legal citado prevé dos tipos de responsabilidad patrimonial para el Servicio de Administración Tributaria, la primera de ellas, es la relativa a los daños y perjuicios causados por servidores públicos con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan; la segunda, corresponde a la indemnización que deberá de cubrir el Servicio de Administración Tributaria por el importe de los gastos realizados y perjuicios sufridos por la parte actora, cuando la unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria al dictar la resolución controvertida, cometa falta grave y no se allane a la demanda; entendiéndose por falta grave, la ausencia de fundamentación o motivación en cuanto al fondo o la competencia; que la resolución controvertida sea contraria a una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de legalidad; o bien que, la resolución se anule por desvío de poder. Ambas responsabilidades no son excluyentes entre sí, por lo que válidamente pueden ser simultáneas, al complementarse una con otra. 6a. época, Publicación: núm. 40, abril 2011. pág. 322.

En ambos casos (del artículo 6o., LFPCA y artículo 34, LSAT) el daño a los bienes y derechos de los particulares debe tener una relación de causa-efecto con la actividad administrativa irregular y sobre ello, la sala regional peninsular del entonces TFJFA, considera:

> Conforme al artículo 1o. de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado, procede el reconocimiento del derecho a la indemnización, a quienes sin obligación jurídica de soportado, sufran daños en cualquiera de sus bienes y derechos como consecuencia de la actividad administrativa irregular del Estado. Por ende, quien reclama la indemnización relativa, está obligado a demostrar la relación causa-efecto entre la actividad irregular imputable al Estado y el daño sufrido. En ese sentido, si la reclamante aduce que debido al corte de energía eléctrica de que fue objeto y al tiempo que duró la suspensión de la misma, por parte de la actividad irregular que imputa a la Comisión Federal de Electricidad, dejó de percibir ingresos por su actividad preponderante y no ofrece las pruebas suficientes, que en forma objetiva demuestren que realmente, ese fue el motivo de tal perjuicio, entonces, se concluye, que la promovente no demostró que exista la citada relación causa-efecto y por ende, procede negar el derecho a la indemnización solicitada. (72) RECLAMACION DE INDEMNIZACION.- ES IMPROCEDENTE CUANDO NO SE ACREDITA LA RELACION CAUSA-EFECTO, ENTRE LA ACTIVIDAD IRREGULAR DEL ESTADO Y EL DAÑO SUFRIDO.- 5a. época, Publicación: núm. 75, marzo 2007, pág. 486.[219]

219 En relación con el mismo tema, véase la tesis LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO. CORRESPONDE AL RECLAMANTE ACREDITAR DE MANERA FEHACIENTE LA ACCION ADMINISTRATIVA IRREGULAR EN LA QUE FUNDA SU PRETENSION.- (150) Sala Regional del Caribe del TFJFA, 5a. Epoca, RTFJFA, Año VII, núm. 73, enero de 2007, pág. 2084.

OBJETIVOS DEL CAPITULO:

Al final de la unidad de enseñanza, el lector de la obra:

1. Comprenderá el derecho a que no se liquiden obligaciones fiscales, dos veces por el mismo ejercicio fiscal y la misma contribución.

2. Conocerá los fallos de la CIDH, que interpretan el principio a que el contribuyente no sea molestado dos veces por los mismos hechos.

3. Identificará la responsabilidad en que incurre la autoridad fiscal por la práctica de una visita domiciliaria sin una orden escrita.

4. Establecerá los efectos de la conclusión anticipada de la visita domiciliaria.

5. Definirá el alcance del derecho a la protección de los datos personales del contribuyente en materia fiscal.

6. Comprenderá la nueva disposición que faculta a publicar el listado de contribuyentes considerados incumplidos o no localizados.

7. Explicará los alcances de la reconsideración administrativa.

8. Identificará el derecho a que las actuaciones de la autoridad fiscal sean lo menos onerosas para el contribuyente.

9. Analizará si la aplicación de coeficientes de utilidad para determinar la base gravable de la contribución, forma parte del derecho a que las actuaciones sean lo menos onerosas posible.

10. Ubicará el derecho para que se le indique al contribuyente, el plazo, la autoridad y el medio de defensa a interponer, por la autoridad fiscal.

11. Comprenderá el derecho para ser asistido por la PRODECON, en materia de quejas por actuaciones que se consideren levisa por la autoridad fiscal.

12. Precisará el alcance del derecho para ser defendido gratuitamente por la PRODECON.

13. Conocerá los alcances de los acuerdos conclusivos en las facultades de fiscalización.

14. Establecerá el concepto de falta grave y el derecho que se tiene para recibir indemnización, cuando se cometa dicha falta.

CAPITULO XII

EL DERECHO DE PETICION EN MATERIA FISCAL

12.- *El artículo 8o. CPEUM y el derecho de petición.* ***12.1.-*** *Derecho a la formulación de consulta fiscales.* ***12.1.1.-*** *Los requisitos para formular la consulta.* ***12.1.2.-*** *La consulta en materia de precios de transferencia.* ***12.1.3.-*** *Las consultas en materia aduanera.* ***12.1.3.1.-*** *En materia de la clasificación arancelaria de las mercancías.* ***12.1.3.2.-*** *En materia de la determinación del valor en aduana.* ***12.1.4.-*** *Supuestos en que no es obligatoria la respuesta recaída a la consulta.* ***12.2.-*** *Derecho a la devolución de contribuciones y cantidades pagadas indebidamente.* ***12.2.1.-*** *Requerimiento de información y documentos.* ***12.2.2.-*** *La devolución y el ejercicio de las facultades de fiscalización.* ***12.2.3.-*** *Plazo para resolver las solicitudes de la devolución.* ***12.2.4.-*** *Las recomendaciones sistémicas PRODECON por la tardanza en la devolución.* ***12.2.5.-*** *Mecanismos para el reintegro de las cantidades solicitadas.****12.2.6.-*** *Prescripción de las cantidades con derecho a devolución o de los saldos a favor.* ***12.2.7.-*** *Algunos formatos para la solicitud de la devolución.*

Debe guardarse
al derecho de los pagadores de impuestos
a obtener la devolución de los saldos a favor,
afirmando que al negarse
dicho derecho se actualiza
una violación al derecho humano
de propiedad.

Corte de Justicia de la Unión Europea
Citada por PRODECON,
Recomendación sistémica 003/2014

12.- El artículo 8o. CPEUM y el derecho de petición en materia fiscal

En general, dicho derecho fundamental se encuentra en el artículo 8o., CPEUM, pero a través del presente abordaremos algunas de las modalidades que establece el CFF en materia fiscal.

12.1.- Derecho a la formulación de consulta fiscales

En materia fiscal, es la petición formulada por el particular, a la autoridad fiscal, para que le dé una respuesta sobre una problemática determinada. Para el mismo Ortiz Gómez es "la petición que un sujeto plantea a la autoridad fiscal con la finalidad de que le confirme su parecer o exprese su opinión, respecto de una situación que tiene implicaciones fiscales para dicho sujeto".[220]

220 Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero, Coordinadora: Gabriela Ríos Granados, Editorial Porrúa y Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2007, pág. 112.

Hacemos notar que para la Segunda Sala de la SCJN, la consulta es una norma sustantiva y por lo tanto debe resolverse por las disposiciones que se encuentren vigentes en el momento en que se formulen y para ello indica:

> **CONSULTA FISCAL. SI SE FORMULO EN TERMINOS DEL ARTICULO 34 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006 Y SE RESOLVIO CON BASE EN ESE NUMERAL VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2007, SE PRESENTA UNA APLICACION RETROACTIVA EN PERJUICIO DEL GOBERNADO.** Si la autoridad fiscal emitió respuesta a la consulta relativa conforme al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1o. de enero de 2007, se concluye que aplicó dicho

numeral retroactivamente en perjuicio del gobernado, pues debió atender a lo establecido en el texto de ese artículo vigente en 2006, por ser la norma sustantiva que regía en el momento en que se formuló la consulta. Por tanto, si el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2006 es una norma de naturaleza sustantiva, respecto de ésta no es posible aplicar la ley retroactivamente, en perjuicio, por lo que la nueva norma no puede desconocer situaciones o derechos adquiridos con anterioridad a su entrada en vigor, máxime que la anterior beneficiaba a la quejosa, en primer lugar, porque la vinculaba con la autoridad y, en segundo, porque la respuesta podía impugnarse ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuestiones que no contempla el citado numeral vigente a partir de 2007. Tesis: 2a./J. 129/2011, S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Segunda Sala, Tomo XXXIV, septiembre de 2011, pág. 1179.

CONTRADICCION DE TESIS 170/2011. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Décimo Quinto, Tercero y Octavo, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito, Primero en Materia Administrativa del Sexto Circuito y Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 6 de julio de 2011. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Luis María Aguilar Morales. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Hilda Marcela Arceo Zarza.

Tesis de jurisprudencia 129/2011. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 13 de julio de 2011.

Este derecho deviene del artículo 8, CPEUM, y en materia fiscal se materializa a través de diversas instancias que enseguida pasamos a su análisis.

12.1.1.- Los requisitos de la consulta fiscal

Para promover consultas en materia fiscal se exige, acorde con los artículos 18 y 18-A, CFF:

1. Constar por escrito. Al aplicar supletoriamente el artículo 271, CFPC, la petición debe constar en idioma castellano y, de aparecer en idioma extranjero, deberá llevar la traducción correspondiente.

2. Estar firmada o aparecer con la huella digital respectiva. El párrafo tercero del artículo 18, CFF, la reconoce como requisito.

3. Citar el nombre o denominación social o razón social, según corresponda.

4. Señalar el domicilio fiscal (y en su caso el correo electrónico para oír y recibir notificaciones) y la clave del RFC.

5. Indicar la autoridad a la que se dirige la promoción, así como el propósito de ésta.

6. Señalar los números telefónicos, del contribuyente y el de los autorizados en los términos del artículo 19, CFF.

7. Señalar los nombres, direcciones y el RFC o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada.

8. Describir las actividades a las que se dedica.

9. Expresar el monto de la operación u operaciones objeto de la consulta.

10. Señalar los hechos y circunstancias relacionados con la promoción, así como acompañar los documentos e información que amparen tales hechos o circunstancias.

11. Señalar las razones de negocio que motivan la operación planteada.

12. Manifestar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido planteados ante una autoridad fiscal distinta a la que recibió la promoción o ante autoridades administrativas o judiciales y, en su caso, el sentido de la resolución.

13. Indicar si se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la SHCP o por las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los periodos y las contribuciones objeto de la revisión.

12.1.2.- La Consulta en materia de precios de transferencia

Es aquella que tiene como objetivo, se confirme por parte de la autoridad si la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas es correcto. Debe pagarse un derecho por ésta, según lo previene el artículo 53-G, LFD, y se regula por el artículo 34-A, CFF.

Este mismo precepto dispone que las resoluciones emitidas a dicha consulta:

A.- "Podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquel en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte".

B.- "La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables".

12.1.3.- Las consultas en materia aduanera

Analizaremos la que se refieren a la clasificación arancelaria y en materia del valor en aduana. Destacamos que los requisitos para el planteamiento de ambas consultas ante la autoridad aduanera, se regirán por los artículos 18 y 18-A, CFF, al constituir una disposición supletoria a la materia aduanera

12.1.3.1.- En materia de la clasificación arancelaria de las mercancías

Este tipo de consulta, que regula el artículo 47, LAD, va referida exclusivamente a que los interesados "previa a la operación de comercio exterior que pretendan realizar, podrán formular consulta ante las autoridades aduaneras, sobre la clasificación arancelaria de las mercancías objeto de la operación de comercio exterior, cuando consideren que se pueden clasificar en más de una fracción arancelaria".

12.1.3.2.- En materia de la determinación del valor en aduana

También como parte del derecho de petición, se encuentra la consulta prevista en el artículo 78-B, LAD y que tiene como finalidad que la autoridad aduanera resuelva sobre el método de valoración aplicable o los elementos que deben considerarse para determinar el valor en aduana de las mercancías.

12.1.4.- Supuestos en que no es obligatoria la respuesta recaída a la consulta

Por la reforma de 2007,[221] al artículo 34, CFF, se dispone que las resoluciones recaídas a las consultas de los contribuyentes no son obligatorias por lo que sólo se podrán impugnar hasta que las autoridades las aplique en una resolución definitiva. En lo aplicable, dicho dispositivo determina: "Las respuestas recaídas a las consultas a que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual estos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas". En relación con la resolución recaída a las consultas fiscales, la PRODECON emitió el criterio normativo siguiente:[222]

221 Reforma publicada el 27 de diciembre de 2006, DOF.
222 http://www.prodecon.gob.mx/criteriosN-S/docs/Criterios-NormativosA.pdf.

> 2/2012/CTN/CN
>
> Las respuestas que emitan las autoridades fiscales a las consultas planteadas en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, pudieran generar a los contribuyentes un interés legítimo para impugnar, a la luz de las nuevas disposiciones constitucionales que rigen el juicio de amparo, los preceptos en que se sustente la consulta y que en opinión de la Procuraduría de las Defensa del Contribuyente contravengan la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En tales casos la PRODECON es competente para prestar el servicio de

representación legal y defensa.

12.2.- Derecho a la devolución de contribuciones y cantidades pagadas indebidamente

Es el reintegro de las cantidades que el contribuyente tenga a su favor, por pago de lo indebido o por saldos a favor que se tengan, regulado el artículo 22, CFF.

Por la reforma del 2004,[223] al artículo 22, CFF, se precisa que en materia de impuestos indirectos "la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado".

Debe considerarse que conforme al artículo 22-C, CFF, las solicitudes de devolución cuyo monto sea igual o superior a $14,140.00, los peticionarios deberán presentarlas en formato electrónico con firma electrónica avanzada.

Como motivo de rechazo de la solicitud de devolución de un saldo a favor, el criterio normativo 24/IVA/N, MISFIS2018, establece:[224]

223 Publicada en el DOF el 5 de enero del 2004.
224 Tiene como antecedente el criterio normativo 00/2014/IVA del SAT.

> **24/IVA/N Devolución de saldos a favor del IVA. No procede la devolución del remanente de un saldo a favor, si previamente se acreditó contra un pago posterior a la declaración en la que se determinó.**
>
> El artículo 6o., primer párrafo de la Ley del IVA establece que cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá

acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar su devolución o compensarlo contra otros impuestos.

En ese sentido, no es factible la acumulación de remanentes de saldos a favor pendientes de acreditar, toda vez que el esquema es de pagos mensuales y definitivos conforme lo previsto en el artículo 5o.-D de la Ley del IVA, se considera que en los casos en que los contribuyentes después de haber determinado un saldo a favor, acrediten el mismo en una declaración posterior, resultándoles un remanente, deberán seguir acreditándolo hasta agotarlo, sin que en dicho caso sea procedente su devolución o compensación.

Origen	Primer antecedente
52/2003/IVA	Oficio 325-SAT-IV-F-84632 de 28 de noviembre de 2003, mediante el cual se emite la Compilación de Criterios Normativos. Se dan a conocer criterios.

12.2.1.- Requerimiento de información y documentos

Las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios, en un plazo no mayor de 20 días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, siempre que los datos, informes o documentos requeridos, estén relacionados con la solicitud.

Con este motivo, se otorgará al promovente un plazo máximo de 20 días para que cumpla con lo solicitado, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente.

El mismo artículo 22, CFF, faculta de manera excepcional a la autoridad fiscal para que pueda realizar un segundo requerimiento a los peticionarios de la devolución, en el que se conceda un plazo de 10 días para que proporcione, datos o informes, siempre que estos vayan referidos a los ya proporcionados por el contribuyente, cuando atendió el primer requerimiento.

En criterio de la Segunda Sala de la SCJN, el requerimiento de información o documentos, no puede realizarse a terceros y para ello determina que: "si existe alguna irregularidad en la solicitud respectiva o en sus anexos, la autoridad únicamente puede requerir al contribuyente para que la subsane, pero atendiendo a la máxima de que nadie está obligado a lo imposible, ese requerimiento sólo debe ser en relación con lo que esté a su alcance o le sea directamente imputable. Lo anterior no implica desconocer la facultad de la autoridad para requerir a terceros, relacionados con los contribuyentes, los datos, informes o documentos que estime pertinentes; sin embargo, solamente puede hacer uso de tal potestad cuando decida ejercer sus facultades de comprobación". **DEVOLUCION DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE. ACORDE CON EL ARTICULO 22 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, SI LA AUTORIDAD CONSIDERA QUE DEBEN SUBSANARSE IRREGULARIDADES DE LA SOLICITUD RESPECTIVA O DE SUS ANEXOS, A QUIEN DEBE REQUERIR ES AL SOLICITANTE.** Jurisprudencia 121/2008, 9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta XXVIII, septiembre de 2008, pág. 220. Contradicción de tesis 71/2008-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Cuarto, ambos en Materia Administrativa y Segundo en Materia de Trabajo, todos del Tercer Circuito.

12.2.2.- La devolución y el ejercicio de las facultades de fiscalización

Por reforma del año 2008, al artículo 22, en su párrafo noveno, CFF,[225] se facultó a la autoridad fiscal para que, con motivo de la solicitud de devolución, inicie facultades de fiscalización y con este motivo el plazo para devolver quedará suspendido hasta que se determine si ésta es procedente o

no. Se podrá ejercer las facultades de fiscalización por cada solicitud de devolución, aunque "se encuentre referida a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos". Consideramos que esta disposición debe interpretarse en armonía con el artículo 16, LFEDECON, en el sentido de que sólo se puede revisar la misma contribución y el mismo periodo, si se comprueban y justifican hechos diferentes.

225 Publicada el 1o. de octubre del 2007, DOF.

Este ejercicio de facultades de fiscalización, está sujeta al plazo de 90 días, a partir de que se notifique su inicio, salvo que se vaya a compulsar a terceros, caso en el que, el plazo será de 180 días. Si, derivado de dicha comprobación, se determina que la devolución es procedente, la autoridad fiscal deberá devolver en un plazo de 10 días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución respectiva.

12.2.3.- Plazo para resolver las solicitudes de la devolución

Deberá efectuarse dentro del plazo de 40 días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente, siempre que se integre con todos los documentos exigidos.

Se resalta que cuando se requiera informes o documentos al solicitante "el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que estos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución".

Es importante señalar que de acuerdo con el artículo 22-A, CFF, la autoridad fiscal deberá pagar a los contribuyentes intereses conforme a la tasa prevista en el artículo 21, CFF, en los casos que las solicitudes de devolución de un saldo a favor, o de un pago de lo indebido, se realicen fuera del plazo establecido en el CFF.

Destacamos que existe un plazo menor para que se reintegren los saldos a favor del IVA, conforme a la Regla 7.3.1., MISCEX18, que se soliciten y se

refiere a las empresas de Maquila (IMMEX). Sobre ello véase la tesis siguiente:

> **PAGO DE INTERESES. PROCEDE CUANDO LA AUTORIDAD FISCAL DEVUELVA LAS CANTIDADES SOLICITADAS POR CONCEPTO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, FUERA DEL PLAZO DE CINCO DIAS A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 6o., FRACCION IX, DEL DECRETO PARA EL FOMENTO DE LA INDUSTRIA MANUFACTURERA, MAQUILADORA Y DE SERVICIOS DE EXPORTACION, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 1 DE NOVIEMBRE DE 2006.** El artículo 22-A del Código Fiscal de la Federación prevé la obligación a cargo de la autoridad, de realizar el pago de intereses cuando no resuelva la devolución de las cantidades solicitadas en los plazos establecidos en el artículo 22 del mismo ordenamiento. Por su parte, el numeral 6, fracción IX, del Decreto para el fomento de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de noviembre de 2006, estatuyó un beneficio en favor de las empresas altamente exportadoras que cuenten con registro de empresa certificada, consistente en que la autoridad fiscal debía devolverles las cantidades indebidamente pagadas por concepto de impuesto al valor agregado, en un plazo de cinco días, sin señalar expresamente la procedencia del pago de intereses en caso de no realizarse la devolución en dicho lapso. Por tanto, procede el pago de intereses por la devolución fuera del plazo establecido en dicho decreto, pues si bien es cierto que no se trata de los supuestos que prevé el artículo 22 citado, también lo es que la hipótesis que establece aquel consiste en una devolución fiscal y, consecuentemente, a falta de norma tributaria expresa en relación con el pago de intereses, debe aplicarse el artículo 22-A referido, pues, de lo contrario, se haría nugatorio el beneficio contenido en el decreto aludido. Décima Epoca, S.J.F., Publicación: viernes 19 de septiembre de 2014 09:30 h, Tesis: (I Región)1o.14 A (10a.) Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en el Distrito Federal.

12.2.4.- Las recomendaciones sistémicas PRODECON por la tardanza en la devolución

Una primera recomendación se encuentra en el documento "Análisis sistémico 11/2013 con recomendación y requerimiento de informe", de fecha 8 de noviembre del 2013, titulado "Dificultad a la que se enfrentan los contribuyentes para obtener, por parte de la autoridad fiscal, devoluciones de saldos a favor en materia del Impuesto al Valor Agregado",[226] habiendo observado la PRODECON lo siguiente:

226 Recuperado en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemico11.pdf

> Se ha detectado que las autoridades de la AGAFF no dan a conocer a los contribuyentes los motivos y fundamentos con base en los cuales rechazaron sus solicitudes de devolución, pues en muchas ocasiones aparece en el portal electrónico del SAT como "No autorizada", sin que se den a conocer los motivos y fundamentos para ello, práctica que se estima ilegal e irregular, pues todo acto administrativo, para cumplir con los derechos fundamentales de audiencia y debido proceso legal, contenidos en los artículos 14 y 16 constitucionales, debe ser notificado, en este caso en términos de los artículos 38 y 134 del CFF.
>
> Además, esta procuraduría advierte que las autoridades de la AGAFF no están respetando los plazos para requerir o para resolver sobre las solicitudes de devolución, lo cual resulta atentatorio de lo establecido en el artículo 22 del CFF, generando con ello incertidumbre en los pagadores de impuestos, en virtud de que al fenecer el plazo legal que la autoridad tiene para requerir; el contribuyente pudiera estimar que resultó procedente la devolución solicitada. No obstante, con posterioridad, se le notifica requerimiento de información y documentación, a través del cual la autoridad estima que no procede la devolución, en tanto no se le exhiba la información y documentación requerida.
>
> Con independencia de la extemporaneidad de la autoridad para formular

este tipo de requerimientos a los contribuyentes, este organismo autónomo advierte una extralimitación en el ejercicio de las facultades que el artículo 22 del CFF concede en esta materia a las autoridades; ya que en muchos casos los requerimientos, además de extemporáneos, resultan inconducentes, pues no guardan una relación advertible con el impuesto cuya devolución se solicita, o bien requieren información o documentación que la propia autoridad ya tiene en su poder por constar en el expediente del contribuyente.

Con este tipo de actuaciones o prácticas se retrasan las devoluciones, haciendo nugatorios los derechos de los contribuyentes establecidos en el artículo 22 del CFF, en cuanto a plazos y oportunidad en materia de trámites de devolución, lo que viene a constituirse en una práctica administrativa ilegal e irregular; ya que al ser abrumadora la información y documentación que se le requiere al pagador de impuestos, un trámite que por regla general debiera ser expedito y concluirse en los plazos legales, se torna muy prologando y con una serie de cargas probatorias para el contribuyente; las cuales, además de resultar de difícil realización, exceden la facultad que les concede a las autoridades, el sexto párrafo del artículo 22 del CFF.

Atendiendo a lo anterior se recomendó a las entonces Administraciones Locales de Auditoría Fiscal (ALAF) adscritas a la Administración General de Auditoría Fiscal del SAT:

1. Respeten, cuando formulen requerimientos basados en el artículo 22, sexto párrafo, del CFF, para verificar la procedencia de las devoluciones solicitadas por los contribuyentes, el plazo de veinte días establecido en el propio texto legal; recomendando especialmente esta procuraduría que funden y motiven, conforme a derecho, esos requerimientos de datos, informes y documentos que, aunque adicionales, deben estar siempre en estricta relación con la propia solicitud de devolución del contribuyente.

2. Cuando determinen que la solicitud de devolución está “En revisión” o bien “No autorizada”; funden y motiven sus actos, conforme lo mandata el derecho humano consagrado en el artículo 16 constitucional; pues, independientemente de la publicación que, con esos rubros se haga en la página de Internet del SAT, cualquier acto no sólo de afectación,

sino incluso de simple molestia debe respetar el derecho fundamental señalado; y, por lo tanto, en todo caso, sea que la solicitud este en revisión o haya sido determinada como no autorizada; las autoridades deben, en el primer supuesto, formular y notificar requerimiento debidamente fundado y motivado en términos del sexto párrafo del artículo 22 en cita, en el plazo de veinte días que establece el propio precepto. Asimismo, si la solicitud de devolución no es autorizada, las autoridades deben fundar y motivar igualmente su negativa, respetando los plazos que para la resolución de este trámite se establecen en el numeral en comento.

3. Finalmente, en los términos del presente análisis sistémico, cuando las autoridades formulen los requerimientos a que se refiere el numeral 2 de este documento, deben abstenerse de requerir a los contribuyentes, vía la facultad que les concede el sexto párrafo del artículo 22 del CFF, para que acrediten la existencia material y fehaciente de las operaciones que realizan, pues si pretenden tal extremo, necesariamente deberán ejercer sus facultades de comprobación, tal como se razonó en la parte considerativa de este documento.

En la segunda recomendación sistémica 003/2014,[227] de fecha 5 de mayo del 2014, denominado El SAT aplica procedimientos y criterios para retrasar injustificadamente la obtención de las devoluciones de IVA por parte de los contribuyentes, configurando malas prácticas administrativas, PRODECON considera:

227 Recuperado en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Banner %20Principal/2014/RECOMENDACION_ SISTEMICA_IVA_doc_FINAL_5mayo2014.pdf

Las malas prácticas administrativas de la autoridad se traducen en un retraso y aplazamiento injustificado de las devoluciones solicitadas por los contribuyentes, afectando su estabilidad y desarrollo. Dichas prácticas consisten en:

Información deficiente en el portal de Internet del SAT. Los contribuyentes no pueden conocer con certeza el estatus que guarda su solicitud, pues únicamente se publican frases ambiguas tales como “En revisión” o bien “No autorizada”.

Requerimientos extemporáneos. A los contribuyentes se les solicita

documentación e información fuera de los plazos establecidos en la ley.

Requerimientos innecesarios y excesivos. La autoridad formula requerimientos de información y documentación que ya obra en su poder; además, a través de este tipo de solicitudes de documentos e informes, la autoridad fiscaliza sistemáticamente a los contribuyentes fuera del ejercicio de facultades de comprobación.

Requerimientos gravosos. Sistemáticamente las autoridades del SAT formulan un segundo requerimiento de información y documentación que pudieron solicitar desde el primer requerimiento o bien, que no tiene congruencia con este último.

Motivaciones ambiguas e incorrectas. A los contribuyentes se les tiene por desistidos de sus solicitudes con motivaciones ambiguas e incorrectas. Por ejemplo, sin precisar los documentos que les hicieron falta, se les contesta con vaguedad: "De los documentos aportados, no fue posible comprobar la procedencia de la devolución".

Falta de resolución fundada y motivada. Los contribuyentes no conocen las razones específicas por las que la autoridad los tiene por desistidos de su devolución.

Inicio injustificado de auditorías fiscales. La autoridad inicia facultades de comprobación dentro del trámite de devolución sin dar a conocer a los contribuyentes las causas específicas para ello.

Por ello se recomendó al SAT:

1. Publicar información veraz y exacta sobre el estatus que guardan las solicitudes de devolución de los contribuyentes, en su portal de Internet; absteniéndose de efectuar cambios de manera sorpresiva y caprichosa.

2. Efectuar, cuando proceda, el primer requerimiento de información dentro de los 20 días hábiles que concede la ley y, sólo de resultar estrictamente indispensable emitir, dentro del plazo fatal de 10 días, un segundo requerimiento, fundando y motivando con precisión por qué se solicita información o documentación adicional al primero.

3. Formular, en caso de que proceda, requerimientos congruentes y lógicos con la solicitud de devolución, absteniéndose de cuestionar la forma en que opera el negocio del contribuyente mediante solicitudes de

documentación e información desproporcionadas con la materia y el periodo de la solicitud.

4. Requerir información a los contribuyentes únicamente como una medida para constatar la procedencia de la cantidad solicitada, y no como una estrategia para retrasar o rechazar la devolución.

5. Cumplidos los plazos legales y satisfechos los requerimientos que, en su caso, se formulen, las autoridades del SAT deben resolver de fondo sobre las solicitudes de los contribuyentes, negándolas o concediéndolas, pero señalando las razones o causas específicas para ello y no limitarse a tenerlos por desistidos, sin mayores fundamentos y motivos.

6. Ejercer facultades de comprobación dentro de los procedimientos de devolución únicamente cuando funden y motiven de manera específica las causas concretas por las que procede la revisión o visita del contribuyente, es decir, deben indicar en concreto qué es lo que se busca con el acto de fiscalización, en relación con la solicitud de devolución presentada.

7. No ejercer en forma abusiva sus facultades en materia de devolución con el único objeto de retrasar y dilatar injustificadamente las devoluciones que procedan.

8. Respetar y reconocer la presunción de buena fe en los actos de los contribuyentes, por lo que de presumir que la devolución solicitada es fraudulenta, deben fundar y motivar con exactitud ese extremo, ya que es a la autoridad fiscal a quien corresponde la carga de la prueba.

12.2.5.- Mecanismos para el reintegro de las cantidades solicitadas

Puede efectuarse, de acuerdo con el artículo 22-B, CFF, mediante depósito en cuenta del contribuyente, y para ello deberá indicarse el número de cuenta en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente.

12.2.6.- Prescripción de las cantidades con derecho a devolución o de los saldos a favor

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, es decir, en 5 años, según lo previene el artículo 146, CFF.

Sobre la forma de realizar el cómputo de los saldos a favor el Pleno de la SCJN sustentó los criterios siguientes:

> **SALDO A FAVOR. MOMENTO EN QUE SE GENERA.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el saldo a favor es consecuencia de la mecánica de tributación prevista por los diferentes ordenamientos fiscales; de ahí que se genera una vez que ha fenecido el plazo para que el particular obligado a tributar haya presentado la declaración del ejercicio y no así cuando la presentó, en virtud de que la declaración de impuestos no es constitutiva del derecho a la devolución, sino que únicamente constituye el cumplimiento formal de la obligación tributaria. Tesis: P. XXXVII/2014 (10a.), S.J.F., Décima Epoca, Pleno, Publicación: viernes 03 de octubre de 2014 09:30.
>
> Contradicción de tesis 536/2012. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 15 de mayo de 2014. Mayoría de seis votos de los Ministros Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, José Fernando Franco González Salas, Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Luis María Aguilar Morales y Juan N. Silva Meza; votaron en contra José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán. Ausentes: Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Sergio A. Valls Hernández. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Justino Barbosa Portillo. El Tribunal Pleno, el dieciocho de septiembre en curso, aprobó, con el número XXXVII/2014 (10a.), la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a 18 de septiembre de 2014. Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia pues no contiene el tema de fondo que se resolvió en la contradicción de tesis de la cual deriva.
>
> **SALDO A FAVOR. MOMENTO EN QUE ES EXIGIBLE SU**

DEVOLUCION PARA EFECTOS DEL COMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCION. El artículo 22, párrafo décimo sexto, del Código Fiscal de la Federación establece que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal; por su parte, el artículo 146 del citado ordenamiento determina que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años y que éste inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Así, en atención a que la prescripción en materia tributaria es una figura que da certeza y seguridad jurídica a las relaciones patrimoniales entre la autoridad hacendaria y los particulares, el momento en que la devolución del saldo a favor resulta legalmente exigible es cuando ha transcurrido el término fijado por los diferentes ordenamientos fiscales para que el contribuyente efectúe la determinación de las contribuciones a las que se encuentra afecto, quedando legitimado a partir de entonces para instar su devolución, sin que las autoridades fiscales puedan rehusarse a devolver tales cantidades conforme a derecho, de acuerdo con el artículo 2190 del Código Civil Federal. P./J. 48/2014 (10a.), S.J.F., Décima Epoca, Pleno, viernes 03 de octubre de 2014 09:30 h.

En cambio, tratándose de la prescripción de la cantidades pagadas en demasía, en criterio de la Segunda Sala de la SCJN, ésta se computa a partir de que se realizó el pago respectivo. El criterio estipula:

PRESCRIPCION. CUANDO SE TRATA DE LA OBLIGACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES DE DEVOLVER AL CONTRIBUYENTE LAS CANTIDADES ENTERADAS EN EXCESO, EL PLAZO INICIA A PARTIR DE LA FECHA EN QUE SE HIZO EL ENTERO. El crédito fiscal debe entenderse como la obligación determinada en cantidad líquida para que sea satisfecha por el contribuyente; por ende, si el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación remite a la prescripción del crédito fiscal tratándose de devoluciones, para procurar la equidad tributaria entre la autoridad y el sujeto pasivo, regulando las obligaciones de éstos y la forma de extinguirse dentro de un mismo plano de igualdad, es evidente que contiene un derecho sustantivo para que el gobernado solicite dentro del plazo de cinco años la devolución de las cantidades que enteró en exceso, ya que de lo contrario, operará la prescripción de la obligación

de la autoridad fiscal de devolverlas, plazo que debe atender a la fecha en que se realizó el entero, es decir, al momento en que se presentó la declaración normal o alguna complementaria con saldo en contra del causante, pues es esa fecha cuando se efectuó el entero de las cantidades indebidas. Esto es, si la prescripción es un medio para que el deudor, sea el contribuyente o la autoridad fiscal, se libere de las obligaciones impuestas por las leyes tributarias, y si la solicitud de devolución se origina de un saldo a favor que surge en el momento en que se presentó la declaración de impuestos de un determinado ejercicio, desde esa fecha, conforme al cálculo del contribuyente, se generó el saldo, y no en la fecha de presentación de una declaración complementaria con saldo a favor del contribuyente, de manera que con su presentación no se entiende interrumpido el plazo de la prescripción, pues no se hace gestión alguna de cobro, ya que dicha declaración no es más que el reflejo de una serie de cálculos que se efectuaron y se plasman, pero no conllevan a gestionar cobro alguno, dado que el mencionado artículo 22 establece la forma para exigir el derecho a la devolución, siendo necesaria una solicitud de devolución formalmente hecha y presentada ante autoridad competente para que se produzca la interrupción del plazo prescriptorio. Tesis: 2a./J. 165/2004, S.J.F. y su Gaceta, 9a. época, Tomo XX, diciembre de 2004, pág. 440.

Contradicción de tesis 127/2003-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Sexto y Décimo en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. 3 de septiembre de 2004. Mayoría de tres votos. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Nota: Esta tesis fue objeto de la denuncia relativa a la contradicción de tesis 488/2013, desechada por notoriamente improcedente, mediante acuerdo de 12 de diciembre de 2013.

12.2.7.- Algunos formatos para la solicitud de la devolución

Según el Anexo 1-A, MISFIS2018, los trámites existentes para tal efecto, son los que enseguida se precisan:

Número	Contenido
8/CFF	Solicitud de Devolución de saldos a favor, Grandes Contribuyentes o Hidrocarburos.
9/CFF	Solicitud de Devolución de saldos a favor del ISR.
10/CFF	Solicitud de Devolución de saldos a favor del IVA.
11/CFF	Solicitud de Devolución de saldos a favor del IMPAC e IMPAC por recuperar.
12/CFF	Solicitud de Devolución de saldos a favor del IEPS, Crédito Diésel o biodiésel y sus mezclas.
13/CFF	Solicitud de Devolución de cantidades a favor de otras Contribuciones.
14/CFF	Solicitud de Devolución de saldos a favor del IETU.
15/CFF	Solicitud de Devolución de saldos a favor del IDE.

OBJETIVOS DEL CAPITULO:

Al final de la unidad de enseñanza, el lector de la obra:

1. Conocerá cuáles son los requisitos para formular consulta en materia fiscal.

2. Establecerá la diferencia de la consulta general con la consulta sobre precios de transferencia.

3. Definirá cuáles son las principales consultas en materia aduanera.

4. Determinará si es aplicable, supletoriamente, el CFF a las consultas en materia aduanera.

5. Precisará los efectos de la resolución recaída a la consulta.

6. Establecerá cuáles son los requisitos que deben cumplirse para solicitar la devolución de cantidades.

7. Comprenderá el mecanismo del inicio de facultades de fiscalización, con motivo de la solicitud de devolución.

8. Conocerá el plazo para obtener la devolución de las cantidades solicitadas al fisco federal.

9. Identificará las recomendaciones sistémicas que ha emitido PRODECON por el retardo en las devoluciones.

10. Ubicará los criterios sustentados por el Pleno de la SCJN, en materia del cómputo de la prescripción de los saldos a favor.

CAPITULO XIII

EL ACTO ADMINISTRATIVO Y LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA FISCAL

13.- *El acto administrativo.* ***13.1.-*** *Requisitos de emisión del acto administrativo fiscal.* ***13.1.2.-*** *El silencio administrativo en sentido favorable es un acto administrativo presunto.* ***13.2.-*** *La negativa ficta.* ***13.3.-*** *La presunción de validez del acto administrativo.* ***13.4.-*** *Los vicios del acto administrativo y su Extinción.* ***13.4.1.-*** *Vicios del acto administrativo.* ***13.4.2.-*** *Las causas de extinción del acto administrativo.* ***13.5.-*** *La resolución favorable al contribuyente.* ***13.5.1.-*** *Forma en que se puede constituir la resolución favorable.* ***13.5.2.-*** *Las resoluciones favorables y el procedimiento para revocarlas o anularlas.* ***13.6.-*** *La notificación del acto administrativo en materia fiscal.* ***13.6.1.-*** *Las notificaciones personales.* ***13.6.2.-*** *Notificaciones por correo certificado con acuse de recibo o por correo electrónico.* ***13.6.3.-*** *Notificaciones por estrados.* ***13.6.4.-*** *Notificaciones por edictos.* ***13.6.5.-*** *Notificaciones por instructivo.* ***13.7.-*** *Cómputo de los plazos.* ***13.8.-*** *Los días y horas hábiles para las actuaciones administrativas.*

13.- El acto administrativo

Es la declaración unilateral de voluntad externa, concreta y ejecutiva, que debe constar por escrito, que dimana de la Administración Tributaria, actuando con funciones propias o delegadas, en el ejercicio de las facultades que le han otorgado las disposiciones fiscales y que tiene por objeto, crear, transmitir, modificar o extinguir una situación jurídica concreta.

13.1.- Requisitos de emisión del acto administrativo fiscal

De acuerdo con el artículo 38, CFF, serán los siguientes:

> **Artículo 38.-** Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:
>
> **I.** Constar por escrito en documento impreso o digital.
>
> Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.
>
> **II.** Señalar la autoridad que lo emite.
>
> **III.** Señalar lugar y fecha de emisión.[228]

228 Véase la Jurisprudencia 61/2000 de la segunda sala de la SCJN, titulada: "ACTOS ADMINISTRATIVOS. PARA CUMPLIR CON LA GARANTIA DE LEGALIDAD PREVISTA EN EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL, DEBEN CONTENER EL LUGAR Y LA FECHA DE SU EMISION". 9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta XII, julio de 2000, pág. 5. Contradicción de tesis 10/2000-SS. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito.

> **IV.** Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
>
> **V.** Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el

nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado "De los medios electrónicos" de este ordenamiento.

En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

Para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Tratándose de la firma electrónica en la emisión del acto o resolución

administrativa, la Primera Sala Regional Metropolitana del TFJA establece como requisitos de validez, lo siguiente:

> **FIRMA ELECTRONICA AVANZADA PREVISTA POR EL ARTICULO 38, FRACCION IV DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE A PARTIR DEL AÑO DOS MIL CUATRO.- REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIRSE PARA QUE LA MISMA SEA LEGAL.-** Si bien es cierto el Código Fiscal de la Federación a través de su artículo 38, fracción IV reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha cinco de enero de dos mil cuatro, permite que los actos administrativos dictados por autoridades fiscales puedan contener firma electrónica del funcionario emisor competente, en cuyo caso, la misma tendrá el mismo valor que una firma autógrafa, empero, para tales casos se imponen diversos requisitos a efecto de que tal firma sea válida, a saber: A) que el acto o resolución administrativa se encuentre en un documento digital; B) que dicho documento digital debe notificarse personalmente al contribuyente destinatario del acto o resolución por medios electrónicos de manera codificada. En ese sentido, debe determinarse que si la notificación de un acto o resolución administrativa dictada por una autoridad fiscal federal que a su vez pueda ser controvertido, no reúne los requisitos indispensables con antelación determinados para calzar una firma electrónica "o facsimilar", deberá forzosamente ostentar firma autógrafa del funcionario emisor competente. (2) 5a. época, Publicación: núm. 67 julio 2006. pág. 124.

13.1.2.- El silencio administrativo en sentido favorable es un acto administrativo presunto

Para Andrés Serra Rojas,[229] el silencio administrativo positivo o la positiva ficta, "es un hecho jurídico al que la ley atribuye el efecto de dar lugar al nacimiento de un acto administrativo. El silencio positivo, a diferencia del negativo, no responde a la finalidad de facilitar al interesado el acceso a una vía de impugnación posterior. El Silencio positivo determina la producción

de un acto administrativo estimatorio a todos sus efectos. Dándose los hechos previstos en la norma, nace un acto administrativo que produce plenos efectos jurídicos. Constituye una técnica para conferir la autorización o aprobación, cuando estas no se producen expresamente".

229 Diccionario de Ciencia Política, Fondo de Cultura Económica y Universidad Nacional Autonóma de México, Segunda Edición, México, 1998, pág. 1164 y 1165.

Un ejemplo de silencio positivo (resolución tácita favorable) es lo contenido en el artículo 48, LAD, cuando otorga carácter favorable a la consulta sobre clasificación arancelaria que formule el administrado.

Lamentablemente, no existe en el CFF algún ejemplo de que el silencio administrativo, produzca efectos favorables para el contribuyente.

13.2.- La negativa ficta

Dícese de la resolución no escrita, que se entiende emitida en perjuicio de los intereses de los particulares, por el solo transcurso del tiempo.

Según Ramón Valdés Costa,[230] los orígenes de esta figura en América Latina se remontan a la I Jornada Latinoamericana de Derecho Procesal, celebrada en Montevideo en 1957 y a la II Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, realizada en México en 1958, en los que, en ambos, el pronunciamiento fue de que "el silencio debe entenderse como desestimación del recurso" y que el silencio "se considera que existe denegatoria tácita".

230 Grandes Temas del Derecho Tributario, Editorial Universidad de Guadalajara, México, 1996, pág. 72.

En el CFF, se establecen dos supuestos para que se configure dicho ordenamiento:

A.- En instancias que pueden ser, genéricamente, de tres meses (artículo 37, CFF) y de 40 días, según sea el caso, en materia de la devolución de cantidades (artículo 22, CFF).

B.- En el caso de que no resuelva el recurso de revocación (artículo 133, CFF), en el plazo de 3 meses.

No debemos pasar por alto que la negativa ficta, como tal, es violatoria del derecho de petición que estipula el artículo 8o., CPEUM, al posibilitar que por el solo transcurso del tiempo, el particular considere que se le dio una respuesta negativa, contraviniendo el espíritu de esta garantía que obliga a la autoridad a dar respuesta escrita a las peticiones del gobernado, que puede ejercerse a través de consulta o de recurso administrativo. Considérese para ello, la jurisprudencia 51/98, de la Segunda Sala de la SCJN denominada: PETICION, DERECHO DE. NO DEBE SOBRESEERSE EN EL JUICIO CON BASE EN QUE EL SILENCIO DE LA AUTORIDAD CONSTITUYE UNA NEGATIVA FICTA. 9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta, Tomo X, diciembre de 1999, pág. 245.

13.3.- La presunción de validez del acto administrativo

En efecto, de acuerdo con el artículo 68, CFF, el acto o resolución administrativa se presume legal. Sobre ésta, a decir de Leopoldo Orlando Arreola, es "la figura jurídica establecida en el CFF conforme a la cual todo acto o resolución proveniente de autoridad se considera emitida conforme a derecho hasta en tanto el afectado no la objete negando en forma lisa y llana los hechos en que se apoyó la actuación de la autoridad, o bien acredite la ilegalidad de dicha actuación a través de los medios de defensa establecidos por las leyes fiscales... se ha creado el principio consistente en presumir legal toda actuación de autoridad, apoyándose para ello en el diverso principio de legalidad conforme al cual las autoridades sólo pueden hacer aquello que la ley autoriza y dejando, en consecuencia, a los administrados afectados la carga de demostrar la irregularidad de tal actuación. Así, los actos y resoluciones fiscales se presumen válidos, por ir encaminados a hacer efectivas las cargas tributarias que las leyes fiscales imponen a los contribuyentes, y si estos no están conforme con la actuación de las autoridades fiscales, podrán oponerse a la misma..."[231]

231 Ob.Cit., pp. 2519-2520.

El mismo autor señala que “la presunción de validez no resulta, sin embargo, absoluta, pues encuentra su límite en la aquiescencia del sujeto afectado, ya que en el momento en que éste manifiesta su inconformidad, la presunción de validez da paso a una serie de cargas procesales... si el afectado se limita a negar la existencia de los hechos en que la autoridad apoya su actuación, la autoridad fiscal se ve obligada conforme al propio CFF, a tener que demostrar la existencia de esos hechos, salvo que la negativa del afectado implique la afirmación de otros hechos, en cuyo caso, el afectado es quien deberá probar los hechos derivados de su negativa”.

En una interesante tesis denominada **ARTICULO 68, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- ALCANCES Y CONSECUENCIAS,** el TFJFA determina cuatro supuestos generales en torno a esta presunción:

> En torno a las diferentes hipótesis derivadas del artículo 68 del Código Fiscal, podemos considerar cuatro supuestos generales, con algunas variantes, a saber: 1.- el particular no desvirtúa los hechos del acto administrativo ni los niega lisa y llanamente; en este caso la presunción de legalidad del acto subsiste; 2.- el particular niega lisa y llanamente los hechos, pero la autoridad aporta medios de prueba que sustentan el acto; en esta hipótesis se dan dos variantes: 2.1.- la primer variante es el silencio del particular ante las pruebas de la autoridad: en este caso subsiste la presunción de la legalidad del acto; 2.2.- el particular combate las pruebas de la autoridad: el resultado dependerá del alcance de la autoridad y/o de las objeciones del particular; 3.- el particular niega lisa y llanamente los hechos del acto y la autoridad es omisa en aportar las pruebas. Salvo que la negativa del particular envuelva la afirmación de un hecho, la nulidad del acto será evidente. 4.- Finalmente, el particular niega lisa y llanamente los hechos del acto administrativo, pero su negativa implica la afirmación de otro o varios hechos: en este caso, la carga de la prueba es del particular, respecto de los hechos que encierra su negativa. (18) RTFJFA, Año 1, 5a. Epoca, núm. 2, febrero del 2001, pág. 179.

Otras reglas sobre la presunción de legalidad serían las siguientes:

A.- Que la presunción de legalidad, no comprende a la competencia de la autoridad y así lo sustenta el Cuarto Tribunal Colegiado En Materia

Administrativa Del Primer Circuito, en la tesis "PRESUNCION DE LEGALIDAD. ARTICULO 68 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO HACE PRESUMIR LA COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD EMISORA", S.J.F., 8a. Epoca, Tomo XIV- septiembre, Tesis: I. 4o. A. 744 A, pág. 397.

B.- Que la presunción de legalidad no comprende la falta de fundamentación y motivación del acto reclamado. Este es el criterio del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito al señalar que; "la presunción de legalidad que tienen los actos de autoridad, en términos del artículo 89 del Código Fiscal de la Federación, no puede tener el alcance de borrar la garantía constitucional que obliga a las autoridades a fundar y motivar sus actos, ni de eximirlas de la carga de probar el incumplimiento de los particulares, cuando ello sea la motivación de una sanción. Pues de entenderse así la ley, habría que estimar que las autoridades quedan, por presunción de la ley secundaria, eximidas de la obligación de fundar y motivar sus actos, ya que la afirmación dogmática de un hecho cuya carga de prueba corresponde a la autoridad, no puede satisfacer la garantía constitucional de fundar y motivar las resoluciones de autoridad, en el sentido material de esa garantía, o sea, en cuanto al fondo de las cuestiones de que se trata y a la legitimidad material del acto de autoridad" (RESOLUCIONES FISCALES. PRESUNCION DE LEGALIDAD. FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. S.J.F., 7a. Epoca, Volumen 78, Sexta Parte, pág. 66).

C.- Que la presunción de validez opera, no sólo para los actos administrativos, sino también para las resoluciones administrativas. (PRESUNCION DE VALIDEZ, CONTENIDA EN EL ARTICULO 68 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES APLICABLE A RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS, RTFF, junio de 1995, pág. 38).

D.- Que las resoluciones de autoridad, al tener presunción de legalidad, no requieren declaratoria de ejecutoriedad. (RESOLUCIONES EMITIDAS POR AUTORIDAD ADMINISTRATIVA. NO NECESITAN DECLARACION DE EJECUTORIEDAD, CONFORME A LOS ARTICULOS 8O. Y 9O. DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. 9a. Epoca, Tercer Tribunal Colegiado En Materia Administrativa Del Sexto Circuito, S.J.F. y su Gaceta, Tomo: XIV, agosto de 2001, Tesis: VI.3o.A.35

A, pág. 1409).

13.4.- Los vicios del acto administrativo y su extinción

13.4.1.- Vicios del acto administrativo

Andrés Serra Rojas,[232] los clasifica de la manera siguiente:

232 Ob. Cit., pág. 1290.

a) Vicios de la voluntad, por no haber sido exteriorizada.

b) Vicios del elemento subjetivo o sujeto (competencia).

c) Vicios que afecten a la causa del acto administrativo (determinación principal).

d) Vicios en el elemento objeto (lo que el acto preceptúa o lo que éste dispone o lo que se pretende obtener).

e) Vicios en los procedimientos antes de ser emitido.

f) Vicios en el elemento motivación (razones que inducen a emitirlo).

g) Vicios en el elemento finalidad (por qué se quiere obtener el resultado buscado).

h) Vicios en el elemento formal (formas de la declaración de la voluntad).

Gordillo,[233] los clasifica en vicios de competencia, de voluntad, en el objeto y en la forma.

Lamentablemente el CFF no previene cuáles son los vicios del acto administrativo fiscal, aunque podríamos considerar supletoriamente como tales, las causales de nulidad que se establecen en el artículo 51, LFPCA.

13.4.2.- Las causas de extinción del acto administrativo[234]

233 Citado por Serra Rojas, Ob.Cit., pág. 1290.
234 Jean Claude Tron Petit y Gabriel Ortíz Reyes, le denomina "Eliminación del Acto Administrativo". La Nulidad de los Actos Administrativos, Editorial Porrua, México, 2011, pág. 425.

Aplicando supletoriamente a la materia fiscal, en el artículo 11, LFPCA, diríamos que el acto administrativo fiscal, se extingue en los casos siguientes:

> **Artículo 11.-** El acto administrativo de carácter individual se extingue de pleno derecho, por las siguientes causas:
>
> **I.** Cumplimiento de su finalidad;
>
> **II.** Expiración del plazo;
>
> **III.** Cuando la formación del acto administrativo esté sujeto a una condición o término suspensivo y éste no se realiza dentro del plazo señalado en el propio acto;
>
> **IV.** Acaecimiento de una condición resolutoria;
>
> **V.** Renuncia del interesado, cuando el acto hubiere sido dictado en exclusivo beneficio de éste y no sea en perjuicio del interés público; y
>
> **VI.** Por revocación, cuando así lo exija el interés público, de acuerdo con la ley de la materia.

13.5.- La resolución favorable al contribuyente

Es la decisión escrita, emanada de la autoridad fiscal competente, en respuesta a una consulta del particular, o petición de devolución de cantidades, o de un criterio general de interpretación de las disposiciones fiscales publicado en el DOF, así como la resolución presunta a una consulta de clasificación arancelaria en materia aduanera, no resuelta en el plazo de

cuatro meses y la resolución recaída a un recurso administrativo, por las que revoque total o parcialmente el acto impugnado.[235]

235 Rigoberto Reyes Altamirano, Diccionario de Términos Fiscales, Ob.Cit., pp.327-328.

13.5.1.- Forma en que se puede constituir la resolución favorable

Tal y como lo mencionamos en nuestra obra, *Diccionario de Términos Fiscales*, consideramos como tales:

A.- Cuando se resuelva por escrito una situación real y concreta, planteada por el contribuyente, por la autoridad fiscal competente para ello (art. 36, CFF).

El Pleno de la SCJN considera como tal "el acto de autoridad emitido de manera concreta y que precisa una situación jurídica favorable a una persona determinada, sin que de modo alguno se fijen criterios generales que puedan o no seguirse por la propia autoridad emisora o por sus inferiores jerárquicos, determinación que, la mayoría de las veces, obedece a una consulta jurídica que realiza el particular a la autoridad fiscal sobre una situación real, concreta y presente, por lo que al vincular a ésta no puede revocarla o modificarla por sí y ante sí, ya que goza del principio de presunción de legalidad, de manera que debe impugnar su validez en el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conforme al artículo 36 del Código Fiscal de la Federación". (Resoluciones administrativas favorables a los particulares a que se refiere el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación. su naturaleza jurídica. 9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta XXVI, diciembre de 2007, Tesis: P. XXXVI/2007, pág. 27. Contradicción de tesis 15/2006-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia porque no resuelve el tema de la contradicción planteada).

Este derecho está limitado a que sólo tiene vigencia por el ejercicio fiscal por el que se emita (o en el inmediato anterior, si la resolución se otorgó en los tres meses siguientes a su cierre) (art. 36-Bis, CFF).

B. Las resoluciones recaídas a las solicitudes de devolución de cantidades, cuando se esté en el supuesto del antepenúltimo párrafo del artículo 22, CFF, es decir, cuando se realice la devolución de oficio por la autoridad fiscal o bien cuando se autorice la devolución, ejerciendo facultades de comprobación, ya que en caso de no ejercitarse dichas facultades no representa resolución favorable (párrafo décimo quinto del artículo 22, CFF).

C.- Cuando se emitan criterios de carácter general por la autoridad tributaria, referidos a la aplicación de las disposiciones fiscales y se publiquen en el DOF, generando derechos a favor del contribuyente. (art. 35, CFF).

D.- En el caso de la resolución presunta, configurada porque la autoridad aduanera, no dio respuesta en el plazo de cuatro meses a una Consulta de clasificación arancelaria de mercancías (art. 48, párrafo tercero, LAD).

E.- En el caso de resoluciones dictadas en recursos administrativos, por las que revoque total o parcialmente un acto o resolución administrativa (art. 133, CFF).

13.5.2.- Las resoluciones favorables y el procedimiento para revocarlas o anularlas

La autoridad fiscal no puede modificar dicha resolución por sí misma, sino que debe ocurrir ante el TFJA, promoviendo juicio de lesividad, para que resuelva lo procedente (art. 36, CFF).

Dromi[236] indica, a propósito de la lesividad que es: "un proceso administrativo especial, promovido por un sujeto jurídico administrativo, en demanda de que se revoque un acto administrativo anterior de aquel mismo sujeto público... La acción de Lesividad se equilibra con la estabilidad de los actos administrativos, por cuanto la administración no puede revocar libremente sus decisiones sin necesidad de declararlas lesivas e impugnarlas judicialmente".

13.6.- La notificación del acto o

resolución administrativa en materia fiscal

Notificar es dar a conocer un acto o resolución de una autoridad, cumpliendo los requisitos legales previstos para ello. En el caso de la materia fiscal, consiste en dar a conocer un acto o resolución administrativo, de una autoridad tributaria, cumpliendo los requisitos legales previstos para ello (artículos 135 a 140, CFF) y en las modalidades previstas para ello (art. 134, CFF).

Para el año de 1998,[237] al modificarse el artículo 134, se determina que las notificaciones que deban surtir efectos en el extranjero se hagan por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía o por los medios establecidos en los tratados o acuerdos internacionales.

236 Citado por Gustavo A. Esquivel, El juicio de Lesividad y otros estudios, Editorial Porrúa, México, 2002, pp. 66-67.
237 Reforma publicada en el DOF, 29 de diciembre de 1997.

13.6.1.- Las notificaciones personales

Se podrán efectuar en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan ante ellas.

Se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del RFC, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones.

Existe la presunción legal de que toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aun cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

A propósito de la diligencia de notificación personal, la Segunda Sala de la SCJN, en la Jurisprudencia 15/2001, determina: “NOTIFICACION FISCAL

DE CARACTER PERSONAL. DEBE LEVANTARSE RAZON CIRCUNSTANCIADA DE LA DILIGENCIA (INTERPRETACION DEL ARTICULO 137 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION)". (9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta, Tomo XIII, abril de 2001, pág. 494. Contradicción de Tesis 87/2000-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Cuarto en Materia Administrativa del Primer Circuito, Primer y Segundo del Sexto Circuito, ahora Primer y Segundo Tribunales Colegiados en Materia Civil del mismo Circuito y Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito.

Por lo que se refiere a la obligación de circunstanciar, la manera en que se cercioró el visitador de la ausencia del visitado o de su representante, la Segunda Sala de la SCJN, en la Jurisprudencia 101/2007, determina los lineamientos siguientes:

> La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 15/2001, publicada en el S.J.F. y su Gaceta, 9a. Epoca, Tomo XIII, abril de 2001, pág. 494, sostuvo que el notificador debe levantar razón circunstanciada, no sólo cuando la persona que se encuentre en el lugar o un vecino se nieguen a recibir la notificación, tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, sino al diligenciar cualquier notificación personal, en atención a sus características propias, su finalidad, su eficacia y los requisitos generales de fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe satisfacer. Ahora bien, conforme al criterio anterior y al texto del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, al constituirse en el domicilio del interesado, el notificador debe requerir su presencia o la de su representante y, en caso de no encontrarlo, dejarle citatorio para que lo espere a hora fija del día hábil siguiente, ocasión esta última en la cual debe requerir nuevamente la presencia del destinatario y notificarlo, pero si éste o su representante no aguarda a la cita, previo cercioramiento y razón pormenorizada de tal circunstancia, la diligencia debe practicarse con quien se encuentre en el domicilio o con un vecino, en su defecto. Lo anterior, porque el citatorio vincula al interesado o a quien legalmente lo represente a esperar al fedatario a la hora fijada con el apercibimiento de que, de no hacerlo, tendrá que soportar la consecuencia de su incuria, consistente en que la diligencia se entienda con quien se halle presente o con un vecino; por tanto, en aras de

> privilegiar la seguridad jurídica en beneficio de los particulares, debe constar en forma fehaciente que la persona citada incumplió el deber impuesto, porque de lo contrario no podría estimarse satisfecho el presupuesto indispensable para que el apercibimiento legal pueda hacerse efectivo. En ese tenor, si al requerir la presencia del destinatario o de su representante, la persona que atienda al llamado del notificador le informa que aquel no se encuentra en el domicilio, el fedatario debe asentarlo así en el acta relativa, a fin de que quede constancia circunstanciada de la forma por la que se cercioró de la ausencia referida. NOTIFICACION PERSONAL PRACTICADA EN TERMINOS DEL ARTICULO 137 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. EN EL ACTA RELATIVA EL NOTIFICADOR DEBE ASENTAR EN FORMA CIRCUNSTANCIADA, COMO SE CERCIORO DE LA AUSENCIA DEL INTERESADO O DE SU REPRESENTANTE, COMO PRESUPUESTO PARA QUE LA DILIGENCIA SE LLEVE A CABO POR CONDUCTO DE TERCERO. 9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta XXV, junio de 2007, pág. 286. Contradicción de tesis 72/2007-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Cuarto y Tercero, ambos en Materia Administrativa del Tercer Circuito.

Tratándose de la diligencia entendida con un tercero, en materia de una notificación personal, la Segunda Sala de la SCJN, en la Jurisprudencia 85/2014, establece el lineamiento siguiente:

> De la interpretación del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación y en congruencia con el criterio de esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, contenido en las jurisprudencias 2a./J. 15/2001, 2a./J. 60/2007, 2a./J.101/2007 y 2a./J. 82/2009, se advierte que para circunstanciar el acta de notificación es necesario que el notificador asiente datos objetivos que permitan concluir que: a) la diligencia se practicó en el domicilio señalado; b) se buscó al contribuyente o a su representante; y c) ante la ausencia de estos se entendió la diligencia con quien se encontraba en el domicilio. En este último caso, si el tercero no proporciona su nombre, no se identifica, ni expresa la razón por la cual está en el lugar o la relación que tiene con el interesado, se requerirá que el notificador asiente diversos datos que objetivamente lleven a estimar que la diligencia se practicó en el domicilio, como son las características

del inmueble; si el tercero se encontraba en el interior, u otros datos diversos que, razonablemente, conlleven la certeza de que se actúa en el lugar correcto y con quien dará noticia al interesado tanto de la búsqueda como de la fecha y hora en que se practicará la diligencia de notificación respectiva. De ahí que no puede obligarse al notificador a recabar los documentos con los que se acredite el vínculo del tercero con el contribuyente pues éste no está constreñido a justificar la razón por la que se encuentra en el lugar o su relación con el interesado ni, por ende, a proporcionar documentación referida con esa circunstancia, bastando entonces, a efecto de salvaguardar la legalidad del acto, que el notificador asiente los datos indicados, circunstanciando esos hechos en forma objetiva y no en meras apreciaciones subjetivas. **NOTIFICACION PERSONAL EN MATERIA FISCAL. PARA CIRCUNSTANCIAR EL ACTA DE LA DILIGENCIA ENTENDIDA CON UN TERCERO, ES INNECESARIO QUE EL NOTIFICADOR RECABE DOCUMENTOS O ELEMENTOS INDUBITABLES QUE DEMUESTREN EL NEXO QUE ADUCE TENER CON EL CONTRIBUYENTE.** Gaceta del S.J.F., Décima, Libro 10, septiembre de 2014, Tomo I, pág. 746.

Contradicción de tesis 132/2014. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Primer Circuito y Tercero en Materia Administrativa del Segundo Circuito. 4 de junio de 2014. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales. Ausente: Sergio A. Valls Hernández. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Tesis y criterio contendientes:

Tesis II.3o.A.1 A (10a.), de rubro: “Notificación personal practicada en términos del artículo 137 del código fiscal de la federación. Cuando se entiende con un tercero, en el citatorio previo y en el acta relativa deben asentarse los pormenores que den precisión y claridad respecto al vínculo que une a aquél con el contribuyente y especificar las razones que aseguren que no se encuentra en el domicilio por circunstancias accidentales, asi como sustentar la ubicación de este con elementos

objetivos y razonablemente identificables.", aprobada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, y publicada en el S.J.F. y su Gaceta, Décima Epoca, Libro VI, Tomo 2, marzo de 2012, pág. 1265, y el sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver el amparo directo 127/2014.

13.6.2.- Notificaciones por correo certificado con acuse de recibo o por correo electrónico[238]

Se realiza a propósito de actos que sean recurribles, que se contienen en la fracción I, del artículo 134, CFF.

En materia de notificación por correo certificado, en términos del artículo 42, primer párrafo, de la Ley del Servicio Postal Mexicano (LSPM): "El servicio de acuse de recibo de envíos o de correspondencia registrados, consiste en recabar en un documento especial la firma de recepción del destinatario o de su representante legal y en entregar ese documento al remitente, como constancia".

En materia notificación electrónica, es importante tomar en cuenta que, de acuerdo con el artículo 11, RCFF, "Para los efectos del artículo 17-K, fracción I del Código, en caso de que el contribuyente ingrese a su buzón tributario para consultar los documentos digitales pendientes de notificar en día u hora inhábil, generando el acuse de recibo electrónico, la notificación se tendrá por practicada al día hábil siguiente".

13.6.3.- Notificaciones por estrados

Va referida a la que deba realizarse cuando la persona a quien debe notificarse desaparezca, después de que se inicien las facultades de fiscalización, se oponga a la diligencia de notificación o desocupe el domicilio fiscal, sin presentar el aviso correspondiente (art. 134, fracción III y

139, CFF).[239]

Se harán fijando durante 15 días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación. La autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo. Para el año 2004,[240] en las notificaciones por estrados, se da la opción a la autoridad fiscal para publicarla en su página electrónica, en lugar de fijarla en los estrados.

238 La modalidad del correo electrónico en el artículo 134, fracción I, CFF, se incorpora por la reforma del año 2004, publicada en el DOF el 5 de enero del mismo año.
239 Por la reforma del año de 1996 al artículo 134, fracción II, CFF, se permite realizar notificación por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse, desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación.
240 Reforma publicada el 5 de enero del 2004, DOF.

Se tendrá como fecha de notificación la del décimo sexto día del día siguiente a aquel en que se hubiera fijado el documento (art. 139, CFF.).

13.6.4.- Notificaciones por edictos

Se realizarán cuando la persona a quien deba notificarse fallezca y no se conozca al representante legal de la sucesión o hubiere desparecido, se ignore su domicilio o no se encuentre su domicilio o el de su representante en territorio nacional (art. 134, fracción IV, CFF).

Se harán mediante publicaciones durante 3 días consecutivos en el DOF y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República y contendrán un resumen de los actos que se notifican. En este caso se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación (art. 140, CFF).[241]

13.6.5.- Notificaciones por instructivo

Se harán cuando se vayan a notificar actos del procedimiento administrativo de ejecución y se nieguen a recibir la notificación (art. 134, fracción V, CFF).

Deberá dejarse en lugar visible del domicilio en el que se negaron a recibir la notificación y deberá asentarse razón de tal circunstancia para informar al

jefe de la oficina ejecutora (art. 134, fracción V, CFF).

13.7.- Cómputo de los plazos

De acuerdo con el artículo 12, CFF, para el cómputo de plazos deberá considerarse lo siguiente:

A.- Cuando se trate de plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1o. de enero; el primer lunes de febrero en conmemoración del 5 de febrero; el tercer lunes de marzo en conmemoración del 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el tercer lunes de noviembre en conmemoración del 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada 6 años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo y el 25 de diciembre.

B.- No deberá computarse en los plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No se consideran vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

C.- Cuando se establezca una fecha determinada para la extinción del plazo o se trate los establecidos por periodos, se computarán todos los días.

D.- Tratándose de plazos fijados por mes o por año, sin precisar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquel en que se inició y en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquél en que se inició.

E.- Cuando los plazos que se fijen por mes o por año cuando no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

F.- Si el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente

día hábil.

G.- También se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil, cuando sea viernes el último día del plazo en que se deba presentar la declaración respectiva, ante las instituciones de crédito autorizadas.

H.- Las autoridades fiscales podrán habilitar los días inhábiles. Esta circunstancia deberá comunicarse a los particulares y no alterará el cálculo de plazos.

13.8.- Los días y horas hábiles para las actuaciones administrativas

Según el artículo 13, CFF:

1.- La diligencia administrativa a realizar por las autoridades fiscales, "deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez".

2.- Tratándose de "la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día".

3.- Se podrá habilitar por las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles.

4.- Puede continuarse en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular.

Es importante considerar, sobre este tema, lo previsto en el artículo 7o., RCFF, que dispone:

A.- Que el cómputo de los plazos comenzará a contarse a partir del día

siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del acto o resolución administrativa.

B.- Que el horario de recepción de documentos en la oficialía de partes de las unidades administrativas del SAT, que tengan el carácter de autoridades fiscales, de acuerdo con la Regla 2.1.7., MISFIS2018, "es el comprendido de las 8:00 horas a las 14:30 horas, salvo lo expresamente regulado en las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior".

C.- Que Tratándose de documentación cuya presentación se deba realizar dentro de un plazo legal, se considerarán hábiles las veinticuatro horas correspondientes al día de vencimiento, conforme a lo siguiente:

> **I.** Para efectos del buzón tributario, el horario de recepción será de las 00:00 a las 23:59 horas, y
>
> **II.** Cuando la presentación pueda realizarse mediante documento impreso se recibirá al día hábil siguiente, dentro del horario de recepción que se establezca en términos del segundo párrafo de este artículo.

OBJETIVOS DEL CAPITULO:

Al final de la unidad de enseñanza, el lector de la obra:

1. Conocerá cuáles son los requisitos del acto Administrativo Fiscal.

2. Determinará cuál es la naturaleza jurídica del Silencio Administrativo por parte de la Autoridad Fiscal.

3. Comprenderá en qué consiste la negativa ficta.

4. Identificará el tipo de resoluciones favorables que establece el CFF.

5. Comprenderá el concepto de juicio de lesividad.

6. Precisará los efectos de la presunción de legalidad del acto administrativo.

7. Establecerá cuáles son los vicios del acto administrativo.

8. Identificará cuáles son las modalidades para notificar el acto administrativo al contribuyente.

9. Precisará qué requisitos deben cumplirse en la notificación por correo certificado.

10. Conocerá en qué casos sí es aplicable la notificación por estrados.

11. Identificará el procedimiento para que se aplique la notificación por edictos.

12. Comprenderá cuál es el cómputo de los plazos en materia fiscal.

13. Identificará cuáles son las vacaciones generales del SAT.

14. Precisará cuáles son las horas y días hábiles para la práctica de las diligencias administrativas.

CAPITULO XIV

EL DERECHO DE ACCESO A LA JUSTICIA (EL RECURSO DE REVOCACION)

__14.-__ Garantía de acceso a la justicia. __14.1.-__ El recurso de revocación. __14.2.-__ Supuestos de procedencia. __14.2.1.-__ La impugnación de los créditos fiscales provenientes del artículo 41, CFF. __14.3.-__ Plazo y forma de interposición. __14.4.-__ Causales de improcedencia. __14.5.-__ Causales de sobreseimiento. __14.6.-__ La resolución del recurso. __14.7.-__ Efectos de la resolución del recurso. __14.8.-__ El cumplimiento de las resoluciones recaídas al recurso administrativo. __14.9.-__ El recurso de Revocación de Resolución exclusiva de fondo (RREF). __14.9.1.-__ Cuantía del crédito fiscal para la procedencia del RREF. __14.9.2.-__ Qué debe entenderse por Fondo de la Controversia en el RREF. __14.9.3.-__ Requisitos específicos del escrito de promoción del RREF. __14.9.4.-__ Audiencia Oral en el recurso. __14.9.5.-__ Requisitos Específicos de la resolución del RREF.

El contribuyente tiene derecho
al ejercicio y defensa de
sus derechos y obligaciones tributarias,
a través de los medios proporcionados
por el Estado para exigirlos.

Programa Institucional 2013-2018
de PRODECON

14.- Garantía de acceso a la justicia

Representa el derecho fundamental, contenido en el artículo 17, CPEUM, que poseen los gobernados, para hacer valer sus pretensiones y reclamaciones, ante los tribunales previamente establecidos. Los tribunales pueden tener la naturaleza formal (Poder Judicial) o material (Poder Ejecutivo).

Es un derecho público subjetivo y así lo define la Primera Sala de la SCJN de la Nación, en la Tesis 1a. LIII/2004, titulada: "GARANTIA A LA TUTELA JURISDICCIONAL PREVISTA EN EL ARTICULO 17 DE LA CONSTITUCION FEDERAL. SUS ALCANCES", al expresar que es "el derecho público subjetivo que toda persona tiene, dentro de los plazos y términos que fijen las leyes, para acceder de manera expedita a tribunales independientes e imparciales, a plantear una pretensión o defenderse de ella, con el fin de que a través de un proceso en el que se respeten ciertas formalidades, se decida sobre la pretensión o la defensa y, en su caso, se ejecute esa decisión". 9a. Epoca, S.J.F. y su Gaceta, Tomo XIX, mayo de 2004, pág. 513.

Como parte de esta garantía de acceso a la justicia, analizamos el recurso de revocación que norma el CFF.

14.1.- El recurso de revocación

Es el medio de defensa que se puede interponer ante la autoridad fiscal contra sus propias resoluciones definitivas o que provengan de otra. (arts. 116 y 117, CFF.)

14.2.- Supuestos de procedencia

Lo constituyen, de acuerdo con el artículo 117, CFF, las resoluciones que:

A. Determinen contribuciones y su actualización (art. 17-A, CFF).

1) Impuestos.

2) Derechos.

3) Contribución de mejoras.

B. Determinen accesorios.

1) Recargos.

2) Indemnización del 20%.

3) Multas.

4) Gastos de ejecución.

C. Nieguen la devolución de cantidades que procedan (inclusive la negativa ficta artículo 37, CFF).

D. Resoluciones definitivas de la autoridad aduanera.

Desde 1996,[242] el recurso de revocación también procede contra actos que causen agravio en materia fiscal y los que estén determinando o cobrando aprovechamientos.

242 Reforma publicada el 15 de diciembre de 1995, DOF.

E. Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se argumente:

1) Que ya se extinguieron, a través del pago (artículo 20, CFF), compensación (artículo 23, CFF), condonación (artículo 74, CFF) o prescripción (artículo 146, CFF).

2) Que su monto real es inferior al exigido o se trate de recargos, gastos de ejecución o la indemnización del 20% (cuando el cobro en exceso o el exigimiento provenga de la oficina ejecutora).

También procede contra resoluciones que cobren cuotas compensatorias, por lo que no son aplicables los artículos 94 y 95, LCEX, y así lo corrobora la Segunda Sala de la SCJN, en la Jurisprudencia 154/2016, que a la letra dispone:

> **CUOTAS COMPENSATORIAS DETERMINADAS POR LAS AUTORIDADES ADUANERAS AL LIQUIDAR IMPUESTOS AL**

COMERCIO EXTERIOR. SU IMPUGNACION SE RIGE POR LA LEY ADUANERA QUE ESTABLECE COMO OPTATIVO EL AGOTAMIENTO DEL RECURSO DE REVOCACION PREVIAMENTE A LA PROMOCION DEL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. La Ley de Comercio Exterior faculta al Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Economía (antes de Comercio y Fomento Industrial), para establecer medidas que regulen o restrinjan la entrada, circulación o tránsito de mercancías extranjeras por el territorio nacional, cuando resulte positiva la investigación efectuada sobre el posible perjuicio económico, productivo, de distribución, comercio o consumo que pueden generar por las prácticas desleales de comercio internacional, básicamente por discriminación de precios o de subvención en su país de origen; asimismo, la faculta para establecer cuotas compensatorias que permitan un equilibrio entre los precios de los productos generados en el país y los importados a menor precio, con lo cual se tiende a evitar el perjuicio o daño a la economía nacional y al consumidor. Al respecto, cuando las autoridades aduaneras, conforme a la Ley Aduanera, al comprobar, determinar y liquidar impuestos al comercio exterior y sus accesorios, también cobren las cuotas compensatorias, no son aplicables los artículos 94 y 95 de la Ley de Comercio Exterior que establecen como forzoso el agotamiento del recurso de revocación para impugnarlas, sino que constituyendo ya un crédito fiscal por omisión o diferencias en el pago de cuotas compensatorias y sus accesorios, el medio de impugnación procedente es el recurso de revocación previsto en el artículo 203 de la Ley Aduanera, que remite a los artículos 117, fracción I, inciso c), 120 y 125 del Código Fiscal de la Federación, cuyo agotamiento es optativo previamente a la promoción del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con lo cual se cumple con el derecho fundamental de acceso efectivo a la justicia consagrado en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Jurisprudencia 154/2006. Novena época, Segunda Sala de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIV, octubre de 2006, pág. 333. Contradicción de tesis 118/2006-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Décimo y Octavo, ambos en Materia Administrativa del Primer

Circuito.

14.2.1.- La impugnación de los créditos fiscales provenientes del artículo 41, CFF

El recurso de revocación también es procedente, contra los créditos fiscales determinados en términos del precepto antes citado y que provienen del monto mayor que hubiere manifestado en cualquiera de las últimas seis declaraciones presentadas. "En este caso el recurso de revocación sólo procederá contra el propio procedimiento administrativo de ejecución y en el mismo podrán hacerse valer agravios contra la resolución determinante del crédito fiscal".

14.3.- Plazo y forma de interposición

Los momentos procesales son los siguientes:

I. Para hacerlo valer contra la determinación de obligaciones fiscales o de los que causen agravio en materia fiscal, será el plazo de 30 días hábiles, contados a partir de que surta efectos la notificación (artículo 121, CFF).[243]

243 El plazo para la interposición del recurso era de 45 días hábiles y se redujo a 30 días hábiles, a partir del 1o. de enero del 2014, por la reforma al artículo 121, CFF, publicada el 9 de diciembre del 2013, DOF. Sobre esta reforma en el Dictamen de la Cámara de Diputados, conclusión Trigésima Segunda se dijo: "No obstante, se estima conceder a los contribuyentes tiempo suficiente para el acopio de elementos y la redacción del recurso respectivo, por lo que esta comisión dictaminadora considera procedente cambiar de quince a treinta días el plazo para la interposición del mismo, en el primer párrafo del artículo 121, así como en el artículo 65, a fin de hacer acorde los plazos establecidos..." Gaceta Parlamentaria 3885-III, LXII Legislatura, Año XVI, martes 15 de octubre de 2013, pág. CII.

II. Para hacer valer el recurso, en contra de vicios en el procedimiento administrativo:

a.- En 10 días, tratándose de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o actos de imposible reparación material o de actos de

ejecución sobre dinero en efectivo, depósitos en cuenta abierta en instituciones de crédito, organizaciones auxiliares de crédito o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo (arts. 121 y 127, CFF).

Algunos lineamientos que los tribunales han sustentado, en relación con este plazo, son los siguientes:

1.- REVOCACION. PARA QUE SE ACTUALICE LA EXCEPCIONAL PROCEDENCIA DEL RECURSO PREVISTA EN EL ARTICULO 127, PRIMER PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, RELATIVA A LOS "ACTOS DE EJECUCION SOBRE BIENES LEGALMENTE INEMBARGABLES", DEBE MATERIALIZARSE EL EMBARGO. (Tesis: 2a./J. 133/2011, S.J.F. y su Gaceta, Novena Epoca, Segunda Sala Tomo XXXIV, septiembre de 2011, pág. 1477. Contradicción de tesis 217/2011. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Séptimo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 6 de julio de 2011. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Luis María Aguilar Morales. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Gabriel Regis López. Tesis de jurisprudencia 133/2011. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 13 de julio de 2011).

2.- REVOCACION EN MATERIA FISCAL. LOS BIENES MUEBLES DE UNA ESCUELA QUE NO SON INDISPENSABLES PARA SU FUNCIONAMIENTO CARECEN DEL CARACTER DE INEMBARGABLES PARA EFECTOS DEL ARTICULO 157, FRACCION IV, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, POR LO QUE LA PROMOCION DE DICHO RECURSO CONTRA SU EMBARGO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION, DEBE HACERSE CONFORME A LA REGLA GENERAL PREVISTA EN EL ARTICULO 127 DEL CITADO CODIGO. Primer Tribunal Colegiado En Materias Administrativa y De Trabajo Del Décimo Sexto Circuito. Jurisprudencia. 9a. época, Apéndice 1917-septiembre 2011, Tomo IV. Administrativa Segunda Parte –TCC Segunda Sección– Fiscal, pág. 1228).

b) Hasta el momento de la convocatoria de remate y dentro de los 10 días siguientes a la fecha de su publicación, porque el procedimiento administrativo de ejecución no se apegó a la ley.

c) En cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal, cuando se trate de terceros que afirmen ser propietarios de los bienes enajenados fuera de subasta (art. 128, CFF).

d) En cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate para cubrir el crédito fiscal, tratándose de terceros que afirmen tener derechos que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales (art. 128, CFF).

e) En 10 días contra el avalúo de los bienes embargados (arts. 117, Fracción II, inciso b) y 175, CFF.)

La forma de interposición del recurso administrativo, es a través del Buzón tributario, al disponerlo así el artículo 121, CFF. El trámite de presentación a través del Buzón tributario, se norma por la ficha de trámite 192/CFF, del Anexo 1-A, MISFIS2018.

La referida ficha de trámite 192/CFF, aclara que "Las promociones y trámites de los sujetos que no se encuentren obligados a inscribirse en el RFC, las que se presenten ante las autoridades fiscales de las entidades federativas, así como los que no se encuentren obligados a tramitar la e.firma, se realizarán mediante escrito libre ante la unidad administrativa del SAT o de la entidad federativa que corresponda".

14.4.- Causales de improcedencia

El artículo 124, CFF, regula las causales de improcedencia.

Lo constituyen los actos o resoluciones:

I. Que no afecten el interés jurídico del recurrente.

II. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.

III. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

IV. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.

V. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

VI. (se deroga)

VII. Si son revocados los actos por la autoridad.

VIII. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

IX. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.

14.5.- Causales de sobreseimiento

De acuerdo con el artículo 124-A, CFF, se configura:

I. Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.

II. Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 de este Código.

III. Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.

IV. Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.

14.6.- La resolución del recurso

Debe resolverse en un plazo de 3 meses, contados a partir de su presentación, según lo dispone el artículo 131, CFF, y fundarse y motivarse la resolución respectiva (art. 132, CFF).

Por reforma del año 2009,[244] en la resolución del recurso, conforme al artículo 132, CFF, deben examinarse en primer orden, todos aquellos agravios que se refieran al fondo de la cuestión planteada, antes de analizar los que se refieran a vicios formales o de procedimiento.

244 Reforma publicada el 6 de mayo del 2009, DOF.

La Regla 2.1.34., MISFIS2018, posibilita que se suspenda el plazo para emitir resolución en el recurso de revocación. El texto de dicha norma indica:

> **Suspensión del plazo para emitir resoluciones en los recursos de revocación.**
>
> **2.1.34.** Para los efectos del artículo 131, primer párrafo del CFF, previo a que la autoridad emita la resolución correspondiente, los contribuyentes podrán solicitar expresamente a las autoridades fiscales la suspensión del plazo previsto en la citada disposición, siempre que se trate de recursos de revocación interpuestos en contra de resoluciones que resuelvan consultas formuladas con motivo de la metodología utilizada en la obtención de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas, las que impliquen la aplicación de algún tratado para evitar la doble tributación, así como aquéllas que determinen créditos fiscales con motivo de la aplicación de las metodologías o tratados antes citados. Para ello, deberán exhibir la documentación comprobatoria en idioma español o su traducción por perito traductor autorizado por autoridad competente para tal efecto, con la que demuestren que dichos contribuyentes, o sus partes relacionadas, han solicitado a las autoridades competentes su intervención para la celebración de un "procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación" o un "procedimiento de acuerdo amistoso". En estos casos, cesará la

suspensión cuando surta efectos la notificación del acto por el que las autoridades fiscales encargadas de la resolución del recurso de revocación acuerden el levantamiento de la suspensión con motivo de la conclusión de dicho procedimiento, inclusive cuando haya concluido a petición del interesado o cuando el mismo haya sido declarado improcedente.

CFF 131. RMF 2018 1.6., 2.1.32.

14.7.- Efectos de la resolución del recurso

En términos del artículo 133, CFF, puede consistir en:

I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.

II. Confirmar el acto impugnado.

III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.

IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.

V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana.

14.8.- El cumplimiento de las resoluciones recaídas al recurso administrativo

Se adiciona el artículo 133-A, CFF,[245] y se previeron consecuencias legales si no se cumplimenta en cuatro meses dichas resoluciones, las cuales pueden consistir en:

245 Reforma publicada el 5 de enero del 2004, DOF.

A. Si se trata de revocación por vicio formal: "Esta se puede reponer subsanando el vicio que produjo su revocación; en el caso de revocación por vicios del procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo", siempre que lo haga en un plazo perentorio de cuatro meses.

Si no se cumpliera en el plazo: "La autoridad no podrá reiniciar un procedimiento o dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos que dieron lugar a la resolución impugnada en el recurso, salvo en los casos en los que el particular, con motivo de la resolución del recurso, tenga derecho a una resolución definitiva que le confiera una prestación, le confirme un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo".

Cuando se trate del ejercicio de facultades discrecionales, la autoridad fiscal podrá no ejercerlas: "Siempre que no afecte al particular que obtuvo la revocación de la resolución impugnada o lo indemnice por los daños y perjuicios causados".

B. Si se trata de revocación por vicio de fondo: "La autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto".

Se previene que en beneficio del particular, que: "En ningún caso el nuevo acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución impugnada ni puede dictarse después de haber transcurrido cuatro meses".

14.9.- El recurso de Revocación de Resolución Exclusiva de Fondo (RREF)

Se adicionó al CFF, a través del Título V, Capítulo I, Sección Cuarta denominada "Del Trámite y Resolución del Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo que comprende los artículos 133-B, 133-C, 133-D, 133-E, 133-F y 133-G al Código Fiscal de la Federación".[246] El RREF entró en vigor 30 días después de su publicación, según el punto primero del Artículo Cuarto de las DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

246 Artículo Tercero del DECRETO por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación, publicado el 27 de enero de 2017, DOF.

Su interposición es optativa y no podrá variarse su elección, según el artículo 133-C, CFF. El trámite de presentación a través del Buzón tributario se norma por la ficha de trámite 251/CFF, del Anexo 1-A, MISFIS2018.

14.9.1.- Cuantía del crédito fiscal para la procedencia del RREF

Su tramitación sólo se permitirá para la impugnación de resoluciones definitivas cuya cuantía sea mayor a 200 veces elevadas al año de la UMA, lo que equivale a un monto actual de $5'883,800 (considerando la UMA de 80.60).

14.9.2.- Qué debe entenderse por Fondo de la Controversia en el RREF

De acuerdo con el párrafo quinto del artículo 133-C, CFF:

> Para los efectos del recurso de revocación exclusivo de fondo, se entenderá como agravio de fondo aquel que se refiera al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, respecto de las contribuciones revisadas que pretendan controvertir conforme a alguno de los siguientes supuestos:
>
> **I.** Los hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada como constitutivos de incumplimiento de las obligaciones revisadas.

II. La aplicación o interpretación de las normas jurídicas involucradas.

III. Los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al contribuyente, respecto del incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten y trasciendan al fondo de la resolución recurrida.

IV. La valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados en las fracciones anteriores.

Las resoluciones definitivas de fondo deben provenir del ejercicio de facultades de fiscalización que contempla el artículo 42, CFF, en sus fracciones II (revisión de escritorio o de gabinete); fracción III (visita domiciliaria) y fracción IX (revisión electrónica).

14.9.3.- Requisitos específicos del escrito de promoción del RREF

Conforme al artículo 133-D, CFF, son los siguientes:

I. La manifestación expresa de que se opta por el recurso de revocación exclusivo de fondo.

II. La expresión breve y concreta de los agravios de fondo que se plantean.

III. El señalamiento del origen del agravio, especificando si este deriva de:

a) La forma en que se apreciaron los hechos u omisiones revisados;

b) La interpretación o aplicación de las normas involucradas;

c) Los efectos que le atribuyeron al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de los requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan el fondo de la controversia;

d) Si cualquiera de los supuestos anteriores son coincidentes;

e) Si requiere el desahogo de una audiencia para exponer las razones por

las cuales considera le asiste la razón, en presencia de la autoridad administrativa competente para resolver el recurso de revocación exclusivo de fondo y de la autoridad que emitió la resolución recurrida.

14.9.4.- Audiencia Oral en el recurso

El promovente del recurso, según el artículo 133-E, CFF, podrá manifestar "que requiere del desahogo de una audiencia para ser escuchado por la autoridad encargada de emitir la resolución del recurso respectivo, ésta deberá tener verificativo a más tardar dentro de los veinte días hábiles siguientes a aquel en que se emitió el oficio que tiene por admitido el recurso de revocación exclusivo de fondo, señalando en el mismo día, hora y lugar para su desahogo. La audiencia tendrá verificativo en las instalaciones de la autoridad administrativa que resolverá el recurso de revocación exclusivo de fondo, encontrándose presente la autoridad emisora de la resolución recurrida y el promovente".

14.9.5.- Requisitos Específicos de la resolución del RREF

De acuerdo con el artículo 133-G, CFF, la resolución al RREF, podrá confirmar el acto impugnado, dejarlo sin efectos o modificarlo o bien, dictar uno nuevo. La resolución favorable para el promovente se actualizará en los siguientes casos:

I. Los hechos u omisiones que dieron origen al acto impugnado no se produjeron;

II. Los hechos u omisiones que dieron origen al acto impugnado fueron apreciados por la autoridad en forma indebida;

III. Las normas involucradas fueron incorrectamente interpretadas o mal aplicadas, o

IV. Los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento

total, parcial o extemporáneo, de requisitos formales o de procedimiento a cargo del contribuyente resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas.

Para el cumplimiento de las resoluciones del recurso de revocación exclusivo de fondo, será aplicable lo dispuesto en el artículo 133-A de este Código.

OBJETIVOS DEL CAPITULO:

Al final de la unidad de enseñanza, el lector de la obra:

1. Comprenderá los supuestos de procedencia de recurso de revocación.

2. Conocerá el momento para impugnar el crédito fiscal proveniente de la aplicación del artículo 41, CFF.

3. Establecerá cuántos y cuáles son los plazos para hacer valer el recurso de revocación.

4. Conocerá cuál era la iniciativa del ejecutivo federal para reducir el plazo para la interposición del recurso de revocación.

5. Identificará los criterios jurisprudenciales sustentados en materia de procedencia del recurso, por el embargo de bienes inembargables.

6. Comprenderá las causales de improcedencia del recurso de revocación.

7. Determinará en qué casos aplica el sobreseimiento de Recurso de Revocación.

8. Identificará cuáles son los efectos de la Resolución del Recurso.

9. Conocerá cuál es el plazo en que debe cumplirse la Resolución recaída al Recurso Administrativo.

10. Precisará cuáles son los efectos por el cumplimiento en el plazo, de la resolución recaída al recurso de revocación.

11. Identificará en qué casos procede el RREF.

12. Comprenderá qué es una resolución exclusiva de fondo.

BIBLIOGRAFIA

Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, Coordinador, **Manual de Derecho Tributario,** Editorial Porrúa, México, 2005.

Amatucci, Andrea, Director, **Tratado de Derecho Tributario, Tomo Primero, El Derecho Tributario y sus fuentes,** Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 2001.

Arrioja Vizcaino, Adolfo, **Derecho Fiscal,** Editorial Themis S.A, Décimo Quinta Edición, México, 2000.

Atienza, Manuel y Ruiz Manero, **Ilícitos Atípicos,** Segunda Edición, Editorial Trotta, Madrid, 2006.

Bettinger, Herbert , **Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para evitar la Doble Tributación,** Primera Edición, Ediciones Fiscales ISEF, México, 1994.

Bobbio, Norberto, **Teoría General del Derecho,** Segunda Edición, Editorial Temis S.A., Bogotá, Colombia, 2002.

Cosciani, Cesare, **El Impacto de la Inflación en la Tributación,** en Revista Tributación, Año III, Volumen III, número 9.

De la Garza, Sergio Francisco de la, **Derecho Financiero Mexicano,** Editorial Porrúa S.A., Undécima Edición, México, 1992.

Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero, Tomo II, Coordinadora: Gabriela Ríos Granados, Editorial Porrua y Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2007.

Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, Tomo IV, Décima Quinta Edición, México, 2001.

Esteve Carbonell, Vicente, Jordi Garcés Ferrer y Javier Sánchéz García, **La Fiscalidad del Bienestar,** Medidas para recuperar el compromiso de las clases medias en España, Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2003.

Estevez, José Lois, **Fraude contra derecho,** Civitas Ediciones, Madrid, España, 2001.

Estudios Jurídicos en Torno a la Constitución Mexicana de 1917 en su Septuagésimo Quinto Aniversario, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1992.

Fraga, Gabino, **Derecho Administrativo,** 32ª edición., Editorial Porrúa, S.A., México, 1992.

Gallo, Franco, **Las Razones del fisco, Etica y justicia en los tributos,** Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2011.

García, Belsunce Horacio A., Director, **Tratado de Tributación,** Tomo I, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2003.

Gómez, Teresa y Carlos María Folcó, **Procedimiento Tributario,** Ley 11.683-Decreto 618/97, Octava Edición, Thomson Reuters, Buenos Aires, Argentina, 2014.

Grandes Temas del Derecho Tributario, Coordinador, Antonio Jiménez González, Editorial Universidad de Guadalajara, México, 1996.

Jarach, Dino, **El Hecho imponible,** Tercera Edición, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1982.

Kelsen, Hans, Lon. F. Fuller y Alf Ross, **Ficciones Jurídicas,** Distribuciones Fontamara, México, 2003.

Langa, Enrique y José María Garaizábal, **Diccionario de Hacienda Pública,** Editorial Piramide, Madrid, 1992.

Margaín Manautou, Emilio, **Introducción al Derecho Tributario Mexicano,** S.A., Sexta Edición, Universidad Autónoma de San Luís Potosí, México, 1981.

Martínez Ríos, Juana, Juana y Rigoberto Reyes Altamirano, **LEY DE AMPARO, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada y con jurisprudencia,** Tax Editores Unidos, México, 2013.

Nava Negrete, Alfonso, **Derecho Administrativo Mexicano,** Fondo de

Cultura Económica, México, 1995.

Ortega Maldonado, Juan Manuel, **El Derecho Fiscal en la sociedad del Riesgo,** Editorial Porrua, México, 2008.

Pérez Royo, Fernando, **Derecho Financiero y Tributario, Parte General,** Decimoctava Edición, Thomson, Civitas, Madrid, 2008.

Pont Clemente, Joan Francesc, **La Economía de opción,** Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2006.

Queralt, Juan Martín, Carmelo Lozano Serrano, et al, **Curso de Derecho Financiero y Tributario,** Editorial Tecnos, Décima Séptima Edición, Madrid, 2006.

Rabasa, Emilio O. y Gloria Caballero, **Mexicano: Esta es tu Constitución,** Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, Texto Vigente 1994, México, 1994.

Ramírez, Gronda, **Diccionario Jurídico,** Décima Edición, Editorial Heliasta S.R.L Buenos Aires, Argentina,1988.

Reyes Altamirano, Rigoberto, **Elementos básicos de Derecho Fiscal,** Editorial Universidad de Guadalajara, México, 1990.

Reyes Altamirano, Rigoberto, **Diccionario de Términos Fiscales,** 3 Tomos, Tax Editores Unidos, México, 2011.

Ríos Granados, Gabriela, **Tributación ambiental: la contribución por gasto.** Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2007.

Rodríguez Lobato, Raúl y Paredes Montiel, **El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria,** Editorial Porrúa S.A., Primera Edición, México, 2001.

Sainz de Bujanda, Fernando, **Lecciones de Derecho Financiero,** Novena Edición Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, España, 1991.

Salinas Arrambide, Pedro, **La Exención Tributaria,** Colección de Estudios Jurídicos del Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1990.

Sanz de Urquiza, Fernando, **La Interpretación de las Leyes Tributarias,** Ediciones Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1990.

Tipke, Klaus, **MORAL TRIBUTARIA DEL ESTADO Y DE LOS CONTRIBUYENTES,** Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, España, 2002.

Tratado de Tributación, Tomo I, Director: Horacio A. García Belsunce, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2003.

Tron Petit, Jean Claude y Gabriel Ortíz Reyes, **La Nulidad de los Actos Administrativos,** Editorial Porrua, México, 2011.

Valdés Costa, Ramón, **Curso de Derecho Tributario,** Ediciones Temis, Segunda Edición, Buenos Aires, Argentina, 1996.

Zertuche García, Gerardo, **La Jurisprudencia en el Sistema Jurídico Mexicano,** Editorial Porrúa, S.A., México, 1990.

ARTICULOS

Araiza Arreygue, Carlos Alberto, “La jerarquía de normas frente a los tratados internacionales en materia de Derechos Humanos en el sistema jurídico mexicano”. http://www.scjn.gob.mx/transparencia/Paginas/trans_publicaciones_becarios.a

Anchondo Paredes, Víctor Emilio, “Métodos de interpretación Jurídica,” Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/qdiuris/cont/16/cnt/cnt4.pdf

Casas Agudo, Daniel, “Mecanismos de aplicación concertada del tributo en Italia: un análisis de su justicia tributaria.” dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3395613

Esparza Ortiz, Mario Alberto, “La potestad tributaria en el Régimen Federal Mexicano frente al poder financiero autonómico Español”. http://www.scjn.gob.mx/transparencia/Paginas/trans_publicaciones_becarios.a

Esquivel Camacho, Victorino, “La Figura del Acreditamiento en el Impuesto al Valor Agregado”. http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/lafiguradelacreditamientoenelimp

Ferrer McGregor, Eduardo, “Control difuso de convencionalidad en el estado constitucional”. http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2873/9.pdf.

Flores Karla, Paola, “Simulación de actos jurídicos para efectos fiscales”. http://www.natera.com.mx/index.php/es/publicaciones-m/puntos-finos

García Prats Francisco Alfredo, “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”. Crónica Tributaria Núm. 133/2009.

García Prats, Francisco, “Asistencia mutua para la recaudación de la deuda tributaria”, en Crónica Tributaria núm. 101 (2001), pp. 87-120. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/articu

Hallivis Pelayo, Manuel L., “Interpretación en materia Tributaria”. www.juridicas.unam.mx

Herrera Molina, Pedro Manuel y Gorospe Oviedo, “LA INTERPRETACION FAVORABLE AL CONTRIBUYENTE ANTE LA OSCURIDAD NORMATIVA”, Crónica Tributaria núm. 100/2001. Consultado en: http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=207374

Ochoa Huerta, Carla , “La Jurisprudencia como técnica”, Boletín Mexicano de Derecho Comparado”, número 95, Biblioteca Jurídica Virtual. http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/95/art/art4.htm

Larrañaga, María Victoria y Héctor López González, “Sistema de responsabilidad tributaria en el derecho vigente”, Diciembre 2008, Dirección General Impositiva. www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,511,O,S,0..

Llanos Mendoza, Armando, “Auxilio, apercibimiento y medidas de apremio fiscales”. http://www.e-paf.com/ifile/revistas%20paf/2011/528/Auxilio,%20apercibimiento%20y%20

Pérez de Ayala, José Luis, “El Régimen Fiscal De Las ‘Economías De Opción’ En Un Contexto Globalizado”. Instituto de Estudios Fiscales, Doc. Núm 22/06. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/20

Plascencia, José Francisco, José Chávez Pérez, et al, “El acreditamiento en materia de impuestos directos”. http://www.e-paf.com/ifile/revistas%20paf/548/El%20acreditamiento%20en%20materia%2

Reyes Altamirano, Rigoberto, “El Artículo 39 del Código Fiscal y la Controversia Constitucional”. http://legal.terra.com.mx/enlinea/articulos/articulo/423default.asp?tipoArt=3&idArt=4230

Reyes Altamirano, Rigoberto, “La compensación fiscal” en Revista Práctica Fiscal, Laboral y Legal Empresarial, Tax Editores Unidos S.A., núm. 335, agosto 2003 S Parte D-1.

Ríos Estavillo, Juan José, “Derecho e Informática”. Instituto de Investigaciones Jurídicas. pág. 73. Consultado en: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/147/6.pdf.

Trujillo, Juan, “Aproximación al Análisis Económico del Derecho De

Algunas Instituciones Del Sistema Jurídico Colombiano”. www.redsociojuridica.org/analisis_economico_derecho.htm

OTROS ORDENAMIENTOS LEGALES

Análisis sistémico 11/2013 con recomendación y requerimiento de informe, de fecha 8 de noviembre del 2013, titulado “Dificultad a la que se enfrentan los contribuyentes para obtener, por parte de la autoridad fiscal, devoluciones de saldos a favor en materia del Impuesto al Valor Agregado”. http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/AnalisisSistemico11.pdf

Análisis sistémico 4/2014 con requerimiento de informe, http://prodecon.gob.mx/Documentos/Banner%20Principal/2014/AS_CENTRO 03-2014.pdf.

Boletín 2013, que compila los criterios normativos en materia de impuestos internos. Oficio 600-04-07-2013-16549, Exp. 325-01-17-2013-04. http://www.idconline.com.mx/media/2014/03/19/compilacin-de-criterios-normativos-2013.pdf

Convención Americana de los Derechos humanos “Pacto de San José”, México firmó adhesión el 24 de marzo de 1981 y se publicó en el DOF, el 7 de mayo de 1981. https://www.scjn.gob.mx/libro/InstrumentosConvencion/PAG0259.pdf.

Convención contra la Tortura y Otros Tratos o Penas Crueles, Inhumanos o Degradantes. El Estado mexicano realizó la declaración para el reconocimiento de la Competencia del Comité contra la Tortura establecida en el art. 22 de esta Convención, mediante aceptación en la fecha 15 de marzo del 2002, publicada en el DOF del 3/V/l2002.

Criterios normativos aprobados durante el Tercer Trimestre de 2014, Oficio 600-04-07-2014-6961, de fecha 02 de octubre de 2014. http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/criterios_

Decreto por el que se declara reformadas y adicionadas diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de desindexación del salario mínimo, publicado el 27 de enero de

2016, DOF

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado el 9 de diciembre del 2013, DOF.

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicado el 18 de noviembre de 2015, DOF.

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, publicado el 30 de noviembre de 2016, DOF.

Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación, publicado el 27 de enero de 2017, DOF.

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley Aduanera, del Código Penal Federal y de la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos Cometidos en Materia de Hidrocarburos, publicado el 1o. de junio de 2018.

Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, publicado el 25 de junio de 2018.

Decreto Promulgatorio de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecha en Estrasburgo el veinticinco de enero de mil novecientos ochenta y ocho. México firmó el 27 de mayo del 2010. Publicado el 27 de agosto del 2012, DOF.

Gaceta Parlamentaria Número 3857-C, Domingo 8 de septiembre del 2013, Año XVI, LXII Legislatura, Cámara de Diputados, pág. LXXIV. Iniciativas De decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la

Federación.

Gaceta Parlamentaria 3885-III, del martes 15 de octubre del 2013. Declaratoria de Publicidad de Dictámenes, De la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, LXII Legislatura, Cámara de diputados.

Modelo de Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, OCDE, http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48094024.pdf.

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Versión Abreviada 22 De Julio De 2010. http://www.estrategiafiscal.net/wp-content/uploads/2011/09/Modelo-de-Convenio-Tributario-sobre-la-Renta-y-el-Patrimonio-Versión-Abreviada-2010-ESPAÑOL.pdf.

Quinta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014. DOF, 16 de octubre del 2014.

Recomendación sistémica 003/2014, de fecha 5 de mayo del 2014, denominado el SAT aplica procedimientos y criterios para retrasar injustificadamente la obtención de las devoluciones de IVA por parte de los contribuyentes, configurando malas prácticas administrativas. http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Banner%20Principal/2014/RECOM

Índice de contenido

CONTENIDO
DEDICATORIA
ABREVIATURAS
INTRODUCCION
CAPITULO I
EL ARTICULO 1o., CFF Y LOS PRINCIPIOS BASICOS FISCALES
1.- La jerarquía normativa de la CPEUM y los tratados internacionales en materia de derechos humanos
1.1.- La jerarquía entre tratados internacionales y leyes federales
1.2.- Las fuentes del Derecho Fiscal
1.2.1.- Los tratados internacionales como fuentes del Derecho Fiscal
1.2.1.1.- Los Convenios para evitar la doble tributación (CEDT)
1.2.1.2. Los TLC celebrados por México.
1.2.2.- La Ley Fiscal
1.2.2.1.- Las normas sustantivas y las normas adjetivas o de procedimiento en materia fiscal
1.2.2.2.- La retroactividad en la norma tributaria
1.2.2.3.- La no aplicación retroactiva de las normas fiscales que beneficien a los contribuyentes cuando se refieran a situaciones diferentes a las infracciones y multas fiscales
1.2.2.4. La aplicación retroactiva de las normas fiscales que beneficien a los contribuyentes cuando se refieran a las infracciones y multas fiscales
1.2.3.- El Decreto Ley en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias al comercio exterior15
1.2.4.- El reglamento
1.2.4.1.- Principios del reglamento
1.2.5.- Las reglas de carácter general en materia fiscal, de comercio exterior y de facilidades administrativas
1.2.5.1.- La Miscelánea Fiscal (MISFIS)
1.2.5.2.- La Miscelánea de Comercio Exterior (MISCEX)
1.2.5.3.- La Resolución de Facilidades Administrativas
1.2.6.- La jurisprudencia
1.2.6.1.- La jurisprudencia de constitucionalidad y la jurisprudencia de legalidad y la declaratoria general de inconstitucionalidad
CAPITULO II
LA INTERPRETACION DE LA LEY FISCAL Y LA SUPLETORIEDAD, LA SIMULACION Y EL FRAUDE A LA LEY FISCAL
2.- La interpretación de las normas fiscales

2.1.- Los métodos de Interpretación Jurídica
2.2.- La interpretación de la norma fiscal y el principio pro homine
2.3.- Antinomias en materia fiscal
2.3.1.- Entre normas de diferente rango o jerarquía
2.3.2.- Entre normas posteriores y anteriores
2.3.3.- Entre normas especiales y generales
2.4.- Aplicación estricta de la Norma Fiscal44
2.5. Supletoriedad
2.5.1.- Reglas de aplicación
2.6.- Situaciones especiales por desviaciones en la interpretación de la Norma Fiscal consideradas irregulares
2.6.1.- Fraude a la Ley53
2.6.2.- La simulación
2.7.- Las economías de opción
2.8.- Los criterios no vinculativos del Anexo 3, MISFIS2018,64 ¿presumen conductas que constituyen Fraude a la ley, o simulación o economías de opción?
CAPITULO III
LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS CONTRIBUCIONES
3.- Los elementos básicos de las contribuciones
3.1- Sujeto activo
3.1.1.- Sujeto activo de la imposición
3.1.2.- Sujeto activo de la relación tributaria
3.1.2.1.- Las entidades federativas como colaboradoras en materia fiscal federal
3.2.- Sujeto pasivo o deudor
3.2.1.- ¿Pueden ser sujetos pasivos las denominadas unidades económicas?
3.2.2.- ¿Los incapacitados legalmente pueden ser sujetos pasivos?
3.3.- Los sujetos pasivos con responsabilidad directa y solidaria72
3.3.1.- Con responsabilidad directa
3.3.1.1.- Responsabilidad directa con efectos limitados
3.3.2.- Con responsabilidad solidaria
3.3.2.1.- Clasificación del responsable solidario
3.3.3.- El contribuyente de derecho y el contribuyente de hecho
3.4.- Elementos vinculantes con el sujeto pasivo
3.4.1.- Residencia fiscal
3.4.1.1.- La residencia fiscal en los Modelos de convenio para evitar la doble tributación (MOCDE)
3.4.2.- Domicilio fiscal
3.5.- El hecho imponible o hecho generador
3.5.1.- El territorio como ámbito espacial de validez del hecho imponible
3.5.2.- El ejercicio fiscal como ámbito temporal del hecho imponible
3.5.3.- La no causación de la contribución
3.5.4.- La exención tributaria92
3.5.4.1.- La exención tributaria debe estar prevista en ley

3.5.4.2. La interpretación del artículo 39, CFF, en torno a la exención tributaria
3.6.- Momento de causación
3.6.1.- El Flujo de efectivo y el devengo
3.7.- Base gravable
3.7.1.- Las deducciones
3.7.2.- El acreditamiento
3.7.3.- Los incrementables y no incrementables en el IGI
3.8.- Tasa o tarifa
3.8.1.- Las tasas fijas en las contribuciones
3.8.2.- Las tarifas en las contribuciones
3.9.- Epoca de pago
3.9.1.- El Contrabando en la omisión del pago de contribuciones al comercio exterior o de cuotas compensatorias
3.9.2.- La defraudación Fiscal en la omisión del pago de contribuciones internas
CAPITULO IV
LA OBLIGACION DE CONTRIBUIR AL GASTO PUBLICO
4.- La obligación de contribuir al gasto público
4.1.- Los impuestos
4.1.1.- Los impuestos Directos e Indirectos
4.1.2.- Incidencia, traslación y repercusión en los Impuestos Indirectos
4.1.3.- Principales impuestos en el Sistema Tributario Mexicano
4.2.- Los derechos
4.2.1.- Clasificación de los derechos
4.3.- La contribución de mejoras por obra pública de infraestructura hidráulica
4.4.- Las aportaciones de seguridad social
4.4.1.- Como contribución
4.4.2. Las cuotas obrero patronales a pagar en el IMSS
4.4.3.- Cuotas al INFONAVIT
4.5.- La Actualización de las contribuciones y de los aprovechamientos
4.6.- Los accesorios de las contribuciones
4.6.1.- Los recargos
4.6.2.- La indemnización del 20% por cheque presentado en tiempo y no pagado
4.6.3.- Las multas fiscales
4.6.3.1.- Las directrices del artículo 76, CFF, en las multas de fondo
4.6.3.2.- Algunos beneficios fiscales en torno a las multas fiscales
4.6.3.3.- Lineamientos relevantes de la SCJN en torno a las multas fiscales
4.6.4.- Los gastos de ejecución
4.7.- Los ingresos públicos no tributarios
4.7.1.- Los aprovechamientos
4.7.2.- Los productos o precios públicos
CAPITULO V
LOS DEBERES FORMALES DEL CONTRIBUYENTE
5.1.- El deber de inscripción en el RFC

5.1.1. Avisos de inscripción que deben presentarse
5.1.2. Otros avisos que deben presentarse derivados de la inscripción al RFC
5.1.3.- La infracción y sanción relacionada con el RFC
5.1.4.- El delito relacionado con la falta de inscripción en el RFC
5.2.- El deber de llevar contabilidad
5.2.1.- Las reglas para llevar contabilidad
5.2.2.- El deber de ingresar mensualmente la información electrónica de la contabilidad a la página del SAT
5.2.3.- Infracciones y sanciones relacionadas con la contabilidad
5.2.4.- El Delito relacionado con la contabilidad
5.3.- El deber de expedir y recabar comprobantes fiscales
5.3.1.- Los requisitos de los comprobantes fiscales
5.3.1.1. Los comprobantes con el público en general
5.3.2.- No deducibilidad, ni acreditamiento, cuando los comprobantes adolezcan de requisitos fiscales
5.3.3.- Facultades para presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales
5.3.4.- Infracciones y sanciones relacionadas con los comprobantes fiscales
5.3.5.- El Delito fiscal relacionado con los comprobantes fiscales
5.4. El deber de presentar declaraciones
5.4.1.- Declaraciones para el pago de contribuciones
5.4.2.- Declaraciones complementarias141
5.4.3.- Infracciones y sanciones relacionadas con la presentación de declaraciones
5.4.4.- Delito relacionado con la presentación de declaraciones
5.5.- Otros deberes del contribuyente
5.5.1.- Información de las operaciones del contribuyente
5.5.2.- Presentación de dictamen de estados financieros
5.5.2.1.- Contribuyentes que pueden optar por su presentación
5.5.3.- El Padrón de Importadores y de Importadores de Sectores Específicos
5.5.3.1. Procedimiento para la Inscripción
5.5.4.- El Padrón de Exportadores Sectorial
CAPITULO VI
EL DERECHO A LA INFORMATICA EN LAS OBLIGACIONES Y DEBERES DEL CONTRIBUYENTE Y EN LAS ACTUACIONES FISCALES
6. La informática en las operaciones con la administración tributaria
6.1. La Firma electrónica avanzada (FIEL).150
6.1.1.- Principios rectores de la firma electrónica avanzada
6.1.2.- Algunos derechos o deberes fiscales que requieren el uso de la FIEL
6.2.- El certificado de la FIEL o certificado del sello digital para demostrar el vínculo entre el firmante y la FIEL
6.2.1.- La contraseña
6.2.2.- Vigencia de los certificados de la FIEL o de los sellos digitales
6.2.3.- Requisitos de validez de los certificados de firma electrónica avanzada

6.2.4.- Causales para dejar sin efectos los certificados
6.3.- Los documentos y sellos digitales
6.3.1.- Documentos digitales y electrónicos en materia aduanera
6.4.- El buzón tributario
6.4.1.- Su finalidad
6.4.2.- Procedimiento de consulta del buzón
6.4.3.- Efectos fiscales
6.6.4.- Entrada en vigor
CAPITULO VII
LAS FACULTADES DE FISCALIZACION DE LA AUTORIDAD FISCAL
7.- Los actos de fiscalización de la autoridad
7.1.- La visita domiciliaria
7.1.1.- La orden de visita
7.1.2. Requisitos constitucionales y legales de la orden
7.1.3.- Procedimiento para llevar a cabo la visita domiciliaria genérica
7.1.4.- Reglas adicionales que se deben cumplir para llevar a cabo la visita domiciliaria genérica
7.1.5.- La reposición del procedimiento de la visita domiciliaria
7.2.- La visita domiciliaria para casos específicos
7.2.1.- Tipos de visitas domiciliarias
7.2.2.- El procedimiento de revisión de la visita domiciliaria específica
7.2.3.- Comparativo del procedimiento de la visita domiciliaria específica y la genérica
7.2.4.- La facultad para la toma de muestras en una visita domiciliaria genérica o específica
7.3.- La revisión de escritorio
7.3.1.- El oficio de observaciones
7.4.- Obligación de la autoridad fiscalizadora de informar al contribuyente o a su representante legal y a los órganos de dirección, de las incidencias encontradas en la auditoría
7.5.- Plazos para concluir la visita domiciliaria genérica (artículos 44 y 46, CFF) y la revisión de escritorio (artículo 48, CFF)
7.6.- Supuestos para suspender el plazo de conclusión de la visita domiciliaria genérica (artículos 44 y 46, CFF) y la revisión de escritorio (artículo 48, CFF)
7.7.- El derecho a la no autoincriminación en los actos de fiscalización y el criterio de la SCJN
7.8.- La revisión electrónica
7.9.- La revisión de dictamen de estados financieros
7.9.1.- Procedimiento para llevarla a cabo
7.10.- Plazo para determinar en cantidad líquida las obligaciones encontradas con motivo del ejercicio de las facultades de fiscalización
7.11.- La Fiscalización coordinada de las contribuciones federales
7.11.1.- Los impuestos federales y actos que se autorizan a fiscalizar
7.11.2.- Actos de fiscalización autorizados para ejercer sobre contribuciones federales y contribuyentes que se excluyen de los actos de comprobación de las entidades federativas

7.11.3.- Contribuyentes excluidos de la fiscalización que realicen las entidades federativas
7.11.4.- Incentivos económicos que se otorgan a las entidades federativas por los actos de fiscalización realizados
CAPITULO VIII
LAS MEDIDAS DE APREMIO Y CAUTELARES, LOS ACTOS DE CLAUSURA, LA DETERMINACION PRESUNTIVA, LAS FACULTADES PARA DETERMINAR EN CANTIDAD LIQUIDA LAS OBLIGACIONES FISCALES Y LA CADUCIDAD DE FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL
8. Facultades diversas de las autoridades fiscales
8.1.- Las medidas de apremio166
8.1.1.- Particularidades de su aplicación
8.1.2.- El aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente o responsable solidario, respecto de los actos, solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a éstos
8.2.- Las medidas cautelares que puede aplicar la autoridad fiscal
8.2.1.- Para obligar a presentar declaraciones, avisos o documentos omitidos
8.2.2.- Particularidades de las medidas cautelares del artículo 41, CFF
8.2.3.- El embargo precautorio
8.3.- La clausura de negociaciones en materia fiscal
8.3.1. Supuestos para que proceda
8.4.- La determinación presunta
8.4.1.- Causales para la determinación presuntiva de la utilidad fiscal o del remanente distribuible de las personas morales con fines no lucrativos o de los ingresos o de valor de actos o actividades
8.4.2.- Determinación presuntiva de las contribuciones que debieron haberse retenido o enterado
8.4.3.- Los coeficientes de utilidad para la determinación de la utilidad fiscal del contribuyente a que se refiere la LISR
8.4.4.- Causales para determinar presuntivamente el precio de adquisición o de enajenación de bienes, con el fin de modificar la utilidad o pérdida fiscal
8.4.5.- Presunción de operaciones para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o de activos por los que se deban pagar contribuciones
8.4.6.- Presunción de enajenación de bienes y del importe de la enajenación, por omitir el registro de adquisiciones en la contabilidad
8.4.7.- Presunción de ingresos o de valor de actos o actividades al no comprobarse por el periodo objeto de revisión, aplicando la reconstrucción de operaciones
8.4.8.- Presunción de realización de operaciones realizadas por el contribuyente, con base en operaciones realizados por terceros relacionados con éste
8.5.- La facultad para determinar en cantidad líquida las contribuciones
8.5.1.- La autofijación fiscal por el contribuyente
8.5.2.- La determinación sobre base cierta
8.6.- La caducidad y el plazo para que se configure
8.6.1.- Los plazos para el cómputo de la Caducidad

8.6.2.- La suspensión de la caducidad
8.6.3.- La extensión del plazo de la caducidad
CAPITULO IX
LOS CREDITOS FISCALES, LA CANCELACION DE LOS CREDITOS FISCALES Y LAS FORMAS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA
9.1.- El crédito fiscal
9.1.1. Cómo se integran los créditos fiscales
9.1.2.- Crédito fiscal exigible
9.1.3.- El crédito fiscal firme o ejecutable
9.2.- La cancelación de créditos fiscales
9.2.1.- Cancelación por incosteabilidad en el cobro
9.2.2.- Cancelación por insolvencia del deudor
9.2.3.- Cancelación por imposibilidad práctica de cobro
9.2.4.- Por extinción de créditos fiscales de entidades paraestatales
9.3.- Las formas de extinguir la obligación tributaria
9.3.1.- El pago de contribuciones
9.3.1.1.- El pago en especie de las contribuciones
9.3.2.- El pago en parcialidades o diferido
9.3.2.1.- Los requisitos para tener derecho a la autorización para el pago en parcialidades o diferido
9.3.2.2.- Procedimiento para calcular los pagos parciales o diferidos.
9.3.2.3.- Supuestos en los que no procede la autorización del pago a plazos o diferido
9.3.2.4.- Revocación de la facilidad administrativa
9.3.3.- La compensación
9.3.3.1.- Concepto de compensación
9.3.3.2.- El aviso para que opere la compensación
9.3.3.3.- La compensación de oficio189
9.3.3.4.- Otras modalidades en la compensación
9.3.4.- La prescripción
9.3.4.1.- Antecedentes
9.3.4.2.- Forma de configurarse la prescripción de créditos fiscales
9.3.4.3. La interrupción de la prescripción
9.3.4.4.- La suspensión del plazo de la prescripción
9.3.5.- La condonación
9.3.5.1.- Particularidades de la condonación fiscal
9.3.5.2.- La condonación del párrafo penúltimo del artículo 21, CFF
9.3.5.3.- La condonación de multas del artículo 74, CFF
9.3.5.4.- La condonación de créditos fiscales con motivo de concurso mercantil del artículo 146-B, CFF
9.3.5.5.- La condonación prevista en la LIF
CAPITULO X
LA ASISTENCIA MUTUA EN EL COBRO DE CREDITOS PROVENIENTES DEL EXTRANJERO, LA CONCURRENCIA EN EL COBRO DE LOS CREDITOS

FISCALES, LAS FACULTADES ECONOMICO COACTIVAS DE LA AUTORIDAD FISCAL (COBRANZA) Y LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL
10.- La asistencia mutua en el cobro de créditos exigibles provenientes del extranjero
10.1.- La concurrencia en el cobro de créditos fiscales
10.1.1.- Entre el fisco federal y los fiscos locales
10.1.2.- Entre el fisco federal y los fiscos locales actuando como autoridad fiscal federal de acuerdo a los CCAFF y con los organismos descentralizados que sean competentes para cobrar contribuciones de carácter federal
10.1.3.- Entre el fisco federal y otros acreedores
10.2.- El ejercicio de las facultades económico coactivas
10.2.1.- Requerimiento de pago
10.2.2.- Embargo de bienes
10.2.2.1.- Bienes legalmente inembargables
10.2.3.- Inmovilización de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito
10.2.4.- La intervención de negociaciones
10.2.4.1.- El interventor con cargo a la caja
10.2.4.2.- El Interventor administrador
10.2.4.2.1.- Obligaciones del interventor administrador
10.2.5.- Valuación de bienes
10.2.6.- Remate
10.2.6.1.- Subasta por medios electrónicos
10.2.6.2.- Enajenación fuera de subasta
10.2.6.3.- Requisitos para el remate
10.2.7.- Adjudicación
10.3.- La Garantía del interés fiscal
10.3.1.- Las formas de garantía del interés fiscal
10.3.1.1.- El depósito en dinero
10.3.1.2.- Carta de crédito
10.3.1.3.- La cuenta de garantía del interés fiscal
10.3.1.4.- La prenda o hipoteca
10.3.1.5.- La Fianza
10.3.1.6.- Obligación asumida por tercero
10.3.1.7.- Embargo en vía administrativa
10.3.1.8.- Títulos valor o cartera de créditos
10.3.1.9.- Los saldos a favor como forma de garantía del interés fiscal
10.3.2.- Supuestos en que es necesario otorgar garantía del interés fiscal
10.3.3.- El plazo adicional para garantizar el crédito fiscal una vez que se resolvió el recurso administrativo
CAPITULO XI
LOS DERECHOS FORMALES DEL CONTRIBUYENTE
11.- Los derechos formales del contribuyente
11.1.- Los Derechos formales contenidos en el CFF
11.1.1.- Principio a que no se determinen contribuciones dos veces, por la misma causa en

la visita domiciliaria
11.1.1.1.- Excepción al Principio de non bis in idem en la revisión de escritorio
11.1.2.- Derecho a que no se practique una visita domiciliaria sin una orden escrita
11.1.3.- Derecho a que se concluya anticipadamente una visita domiciliaria, cuando el contribuyente se encuentre dictaminado o esté obligado a presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales208
11.1.4.- Derecho a la protección de datos personales, en materia fiscal
11.1.4.1.- La difusión de datos de contribuyentes considerados incumplidores como excepción al secreto fiscal
11.1.5.- Derecho a la reconsideración administrativa
11.1.6.- Derecho a que se cancelen requerimientos derivados de avisos o declaraciones presuntamente omitidos
11.2.- Los contenidos en la LFEDECON
11.2.1.- Derecho a que las actuaciones de la autoridad sean las menos onerosas para el contribuyente
11.2.2.- Derecho a que se le indique, el plazo, la autoridad y el medio de defensa a interponer
11.3.- Los contenidos en la LPRODECON
11.3.1.- La naturaleza jurídica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON)
11.3.2.- Recibir asesoría y consulta, por solicitud que le presenten los contribuyentes en relación con actos de las autoridades fiscales federales
11.3.3.- Derecho a ser representado gratuitamente en la interposición de recursos administrativos y en el juicio fiscal ante el TFJA
11.3.4.- Derecho a presentar quejas y reclamaciones, cuando se sientan afectados por actos de las autoridades fiscales federales
11.3.5.- Derecho a obtener un acuerdo conclusivo en los procesos de revisión fiscal con intervención de PRODECON
11.3.5.1.- Particularidades del acuerdo conclusivo
11.4.- Derechos contenidos en otros ordenamientos
11.4.1.- Derecho a la Indemnización cuando se cometa falta grave en perjuicio del contribuyente
CAPITULO XII
EL DERECHO DE PETICION EN MATERIA FISCAL
12.- El artículo 8o. CPEUM y el derecho de petición en materia fiscal
12.1.- Derecho a la formulación de consulta fiscales
12.1.1.- Los requisitos de la consulta fiscal
12.1.2.- La Consulta en materia de precios de transferencia
12.1.3.- Las consultas en materia aduanera
12.1.3.1.- En materia de la clasificación arancelaria de las mercancías
12.1.3.2.- En materia de la determinación del valor en aduana
12.1.4.- Supuestos en que no es obligatoria la respuesta recaída a la consulta
12.2.- Derecho a la devolución de contribuciones y cantidades pagadas indebidamente

12.2.1.- Requerimiento de información y documentos
12.2.2.- La devolución y el ejercicio de las facultades de fiscalización
12.2.3.- Plazo para resolver las solicitudes de la devolución
12.2.4.- Las recomendaciones sistémicas PRODECON por la tardanza en la devolución
12.2.5.- Mecanismos para el reintegro de las cantidades solicitadas
12.2.6.- Prescripción de las cantidades con derecho a devolución o de los saldos a favor
12.2.7.- Algunos formatos para la solicitud de la devolución
CAPITULO XIII
EL ACTO ADMINISTRATIVO Y LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA FISCAL
13.- El acto administrativo
13.1.- Requisitos de emisión del acto administrativo fiscal
13.1.2.- El silencio administrativo en sentido favorable es un acto administrativo presunto
13.2.- La negativa ficta
13.3.- La presunción de validez del acto administrativo
13.4.- Los vicios del acto administrativo y su extinción
13.4.1.- Vicios del acto administrativo
13.4.2.- Las causas de extinción del acto administrativo234
13.5.- La resolución favorable al contribuyente
13.5.1.- Forma en que se puede constituir la resolución favorable
13.5.2.- Las resoluciones favorables y el procedimiento para revocarlas o anularlas
13.6.- La notificación del acto o resolución administrativa en materia fiscal
13.6.1.- Las notificaciones personales
13.6.2.- Notificaciones por correo certificado con acuse de recibo o por correo electrónico238
13.6.3.- Notificaciones por estrados
13.6.4.- Notificaciones por edictos
13.6.5.- Notificaciones por instructivo
13.7.- Cómputo de los plazos
13.8.- Los días y horas hábiles para las actuaciones administrativas
CAPITULO XIV
EL DERECHO DE ACCESO A LA JUSTICIA (EL RECURSO DE REVOCACION)
14.- Garantía de acceso a la justicia
14.1.- El recurso de revocación
14.2.- Supuestos de procedencia
14.2.1.- La impugnación de los créditos fiscales provenientes del artículo 41, CFF
14.3.- Plazo y forma de interposición
14.4.- Causales de improcedencia
14.5.- Causales de sobreseimiento
14.6.- La resolución del recurso
14.7.- Efectos de la resolución del recurso
14.8.- El cumplimiento de las resoluciones recaídas al recurso administrativo
14.9.- El recurso de Revocación de Resolución Exclusiva de Fondo (RREF)

14.9.1.- Cuantía del crédito fiscal para la procedencia del RREF
14.9.2.- Qué debe entenderse por Fondo de la Controversia en el RREF
14.9.3.- Requisitos específicos del escrito de promoción del RREF
14.9.4.- Audiencia Oral en el recurso
14.9.5.- Requisitos Específicos de la resolución del RREF
BIBLIOGRAFIA
ARTICULOS
OTROS ORDENAMIENTOS LEGALES

OTRAS
DISPOSICIONES
FISCALES
2018
LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA
REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA
LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMOVILES NUEVOS
LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE
LEY ORGANICA DE LA PROCURADURIA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE
LINEAMIENTOS DE LA PROCURADURIA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE
LEY DE COORDINACION FISCAL
LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2018
LEY DE FIRMA ELECTRONICA AVANZADA
REGLAMENTO DE LA LEY DE FIRMA ELECTRONICA AVANZADA
LEY FEDERAL PARA LA PREVENCION E IDENTIFICACION DE OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILICITA
REGLAMENTO DE LA LEY FEDERAL PARA LA PREVENCION E IDENTIFICACION DE OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILICITA
DISPOSICIONES RELACIONADAS CON LA PTU
DISPOSICIONES RELACIONADAS CON LAS APORTACIONES AL INFONAVIT
DISPOSICIONES RELACIONADAS CON LAS CUOTAS AL IMSS
COMPILACION DE CRITERIOS NORMATIVOS DEL SAT
COMPILACION DE CRITERIOS NO VINCULATIVOS DEL SAT
DECRETOS Y REGLAS
ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MEXICO
DIRECTORIO NACIONAL DE MODULOS DE SERVICIOS TRIBUTARIOS

Otras disposiciones fiscales 2018

Pérez Chávez, José
9786076292044
128 Páginas

Cómpralo y empieza a leer

Es ideal para ejecutivos y en general para todas las personas dedicadas al estudio de las disposiciones fiscales. Mayor grado de opacidad, debido al satinado especial de su papel Biblia, que hace más agradable la lectura. Facilidad de manejo y consulta, gracias al encuadernado efectuado mediante un Wire-O, sin restarle el toque profesional a la obra. Incluye, entre otras disposiciones, la Ley del SAT, el Reglamento Interior del SAT, la Ley Federal del Impuesto sobre

Automóviles Nuevos, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la Ley de Coordinación Fiscal, la Ley de Ingresos de la Federación para 2018, la Ley de Firma Electrónica Avanzada y su Reglamento, y la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilicita y su Reglamento.

Cómpralo y empieza a leer

Taller de practicas fiscales. ISR, IVA, IMSS, Infonavit 2018

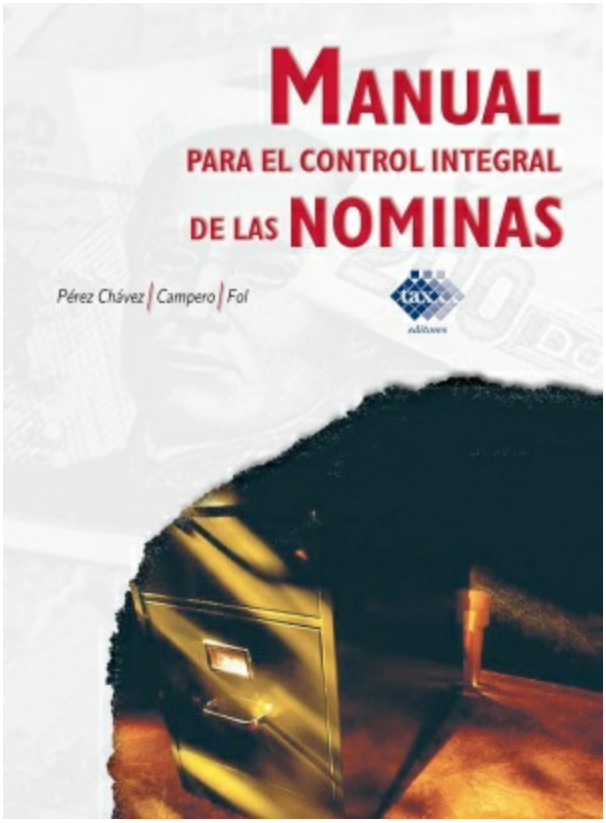
Pérez Chávez, José
9786076291856
107 Páginas

Cómpralo y empieza a leer

Mediante esta obra el lector estará en posibilidad de entender y aplicar de manera inmediata las disposiciones fiscales que contienen nuestros principales ordenamientos tributarios federales, tales como: las leyes del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018; Código Fiscal de la Federación; cuotas obrero-patronales al IMSS; y aportaciones al Infonavit. Lo anterior se logra mediante sencillos casos prácticos

alusivos a cada tema. El presente libro está dirigido a los estudiantes de la materia fiscal, maestros de contribuciones, a los encargados de cumplir con las obligaciones fiscales de las personas físicas y morales y, en general, a cualquier persona que se interese en la materia tributaria.

Cómpralo y empieza a leer



Manual para el control integral de las nóminas 2018

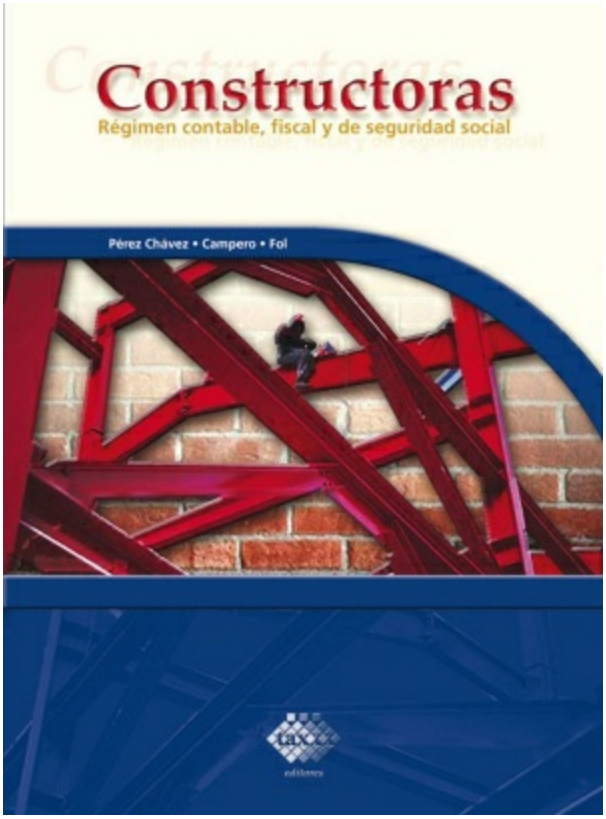
José Pérez, Chávez
9786076291818
207 Páginas

Cómpralo y empieza a leer

La presente obra se enfoca en el análisis del tratamiento fiscal, laboral y de seguridad social de las nóminas, además de cada una de sus partidas como sueldos y salarios, tiempo extra, días de descanso, prima (dominical, vacacional y de antigüedad), vacaciones, aguinaldo, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU), previsión social, despensas, premios por asistencia y puntualidad, comisiones, propinas, entre otros. Asimismo, se muestra

cada una de las obligaciones que deberán cumplir los empleadores al respecto. Este libro está dirigido al personal del departamento de recursos humanos de las empresas, empleadores, trabajadores, estudiantes y, en general, a cualquier persona interesada en conocer las obligaciones fiscales, laborales y de seguridad social relacionadas con el pago de nóminas.

Cómpralo y empieza a leer



Constructoras. Régimen contable, fiscal y de seguridad social 2017

Pérez Chávez, José
9786076291016
438 Páginas

Cómpralo y empieza a leer

Ante la escasa bibliografía referente a las empresas constructoras, la presente publicación analiza dicha actividad considerando los aspectos siguientes: a) Registros contables de los contratos de construcción. b) Obligaciones fiscales que previene la LISR y la LIVA. c) Obligaciones relativas a la seguridad social (IMSS, SAR, Infonavit). El lenguaje claro y sencillo de este libro permite que los estudiantes, contribuyentes y ejecutivos de las empresas constructoras: a)

Comprendan de una manera rápida e integral el manejo contable de las empresas constructoras que celebran contratos de construcción. b) Entiendan el manejo contable de los desarrolladores inmobiliarios que no celebran contratos de construcción. c) Efectúen el cumplimiento expedito de las obligaciones fiscales y de seguridad social. En lo posible, se ejemplifican con casos prácticos los fundamentos legales (LISR, LIVA, Ley del IMSS, etc.) y contables (NIF) aplicables a esta industria.

Cómpralo y empieza a leer

Guía Práctica Fiscal. ISR, IVA, IMSS e Infonavit 2018

Pérez Chávez, José
9786076291931
82 Páginas

Cómpralo y empieza a leer

Mediante la lectura de esta guía, el interesado estará en posibilidad de conocer de una manera sencilla, ágil y práctica los principales cálculos que contemplan los ordenamientos tributarios federales siguientes: 1. Ley del Impuesto sobre la Renta. 2. Ley del Impuesto al Valor Agregado. 3. Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018. 4. Ley del IMSS. 5. Ley del Infonavit. 6. Diversos decretos fiscales. Asimismo, esta guía se encuentra actualizada con la

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018, publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 15 de noviembre de 2017. Por último, la presente obra está dirigida, principalmente, a los estudiantes que se inician en el aprendizaje de la materia fiscal, a los maestros de contribuciones, a los encargados de cumplir con las obligaciones fiscales de las personas físicas y morales y, en general, a cualquier persona que se interese en el tema.

Cómpralo y empieza a leer